



# El impacto de la CADH sobre los procedimientos fiscales

por **SILVIA G. CATINOT**<sup>(1)</sup>

## I | Introducción

La Convención Americana sobre Derechos Humanos (CADH) —también conocida como Pacto de San José de Costa Rica— ha sido ratificada por la República Argentina mediante la ley 23.054, sancionada el 1° de marzo de 1984, y cuenta con jerarquía constitucional al ser incluida en el art. 75, inc. 22 CN a partir de la reforma de 1994.

La incorporación de los instrumentos internacionales de los derechos humanos —tal es el caso de la CADH— en el art. 75, inc. 22 CN originó que estos pasen a integrar el bloque de constitucionalidad, entendiéndolo como el conjunto normativo que contiene disposiciones, principios o valores materialmente constitucionales fuera del texto de la constitución documental. Esta norma, al establecer que los tratados son superiores a las leyes, no hizo más que recoger lo ya establecido por la Corte Suprema de Justicia

.....

(1) Abogada (UBA) y Contadora Pública Nacional (UNL). Especialista en Tributación (Universidad Nacional de Entre Ríos) y en Derecho Tributario Internacional (Universidad de Barcelona). Doctoranda en Derecho —Área Derecho Fiscal— en la Facultad de Derecho (UBA). Especialista en Docencia Universitaria para Ciencias Económicas. Admitida en el Programa de Impuestos Internacionales (ITP), Harvard Law School, Harvard University (2002 y 2003). Profesora de grado en la carrera de abogacía de la Facultad de Derecho (UBA) y en la carrera de contador en la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad del Museo Social (2009 y 2010). Profesora de posgrado en la Carrera de Especialización Tributaria en la Escuela de Negocios de la Universidad de Belgrano.

de la Nación en el caso "Ekmekdjian Miguel Ángel c/ Sofovich, Gerardo",<sup>(2)</sup> ascendéndolos un escalón más al asignarle jerarquía constitucional.

Cabe resaltar la incidencia que progresivamente ha tenido el derecho internacional de los derechos humanos en la legislación interna, a tal punto que poco a poco y por su influencia se han ido modificando diversas instituciones locales —de forma y de fondo— para adaptarlas a este nuevo esquema sustancial y adjetivo.

Hace algunos años hubiera sido impensable imaginar que los pronunciamientos y las directivas o informes emitidos por la Comisión Interamericana de Derechos Humanos (Comisión o CIDH) y la Corte Interamericana de Derechos Humanos (Corte IDH) podrían incorporarse en la corriente sanguínea de los distintos países —como en la Argentina— con tal fuerza como para lograr trastocar sensiblemente ciertas normas locales, incluyendo a las de linaje constitucional.

El presente trabajo tiene por finalidad analizar algunas cuestiones vinculadas a la CADH que han merecido un pronunciamiento por parte de la Corte IDH. En tal sentido, se efectuará un estudio sobre:

1. el control de convencionalidad en los procedimientos judiciales y administrativos;
2. la aplicación de la CADH a las personas jurídicas como sujetos de derechos humanos; y
3. las garantías de plazo razonable y de defensa de las personas contempladas en el art. 8° CADH.

Asimismo, se procurará determinar el impacto que dichas decisiones vienen teniendo en los procedimientos administrativos —y especialmente en los procedimientos aduaneros—, así como también, en los pronunciamientos emitidos por el Tribunal Fiscal de la Nación (TFN); haciendo hincapié en:

1. el ejercicio del control de convencionalidad por parte del TFN;
2. la aplicación de las garantías y derechos reconocidos y tutelados por la CADH en los procedimientos administrativos;
3. el resguardo de las garantías de plazo razonable y de defensa de las personas contempladas en el art. 8° CADH ante las dilaciones excesivas en los procedimientos aduaneros; y

.....

(2) CSJN, "Ekmekdjian Miguel Ángel c/ Sofovich, Gerardo", 07/07/1992, Fallos: 315:1492.

4. la competencia del TFN para declarar la inconstitucionalidad de las leyes y reglamentos.

## 2 | Algunas disposiciones que han merecido un pronunciamiento de la Corte IDH

### 2.1 | El control de convencionalidad en los procedimientos judiciales y administrativos

La CSJN en el caso "Giroldi"<sup>(3)</sup> ha expresado que la jerarquía constitucional de la CADH ha sido establecida por voluntad expresa del constituyente en las condiciones de su vigencia,<sup>(4)</sup> es decir, tal como rige en el ámbito internacional y teniendo en cuenta su efectiva aplicación jurisprudencial por la Comisión y la Corte IDH. Esta jurisprudencia debe servir de guía para la interpretación de los preceptos convencionales toda vez que el Estado argentino reconoció la competencia de la Corte IDH para conocer en todos los casos relativos a la interpretación y aplicación de la CADH.<sup>(5)</sup>

El control de convencionalidad se ha desarrollado con vigor en la jurisprudencia de la CSJN a partir de casos "Ekmekdjian c/ Sofovich",<sup>(6)</sup> "Horacio David Giroldi",<sup>(7)</sup> "Julio L. Mazzeo"<sup>(8)</sup> y "Jorge Rafael Videla y Emilio Eduardo Massera",<sup>(9)</sup> entre otros. Según ha dicho la CSJN:

... la jurisprudencia de la Corte Interamericana es una insoslayable pauta de interpretación para los poderes constituidos

(3) CSJN, "Giroldi", 1995, Fallos: 318: 514.

(4) Art. 75, inc. 22, párr. 2 CN.

(5) CSJN, "Bramajo", 1996, Fallos: 319:1840; "Sánchez Reisse", 1998, Fallos: 321:1328; CSJN, "Carranza Latrubesse", 06/08/2013. GORDILLO, AGUSTÍN, *Tratado de derecho administrativo y obras selectas*, t. I: Parte General, 1ª ed., Bs. As., FDA, 2013, cap. VI, § 1, pp. VI-11/12.

(6) Fallos: 315:1492.

(7) Fallos: 318:514.

(8) Fallos: 330:3248.

(9) Fallos: 333:1657.

argentinos en el ámbito de su competencia (...) dicho tribunal internacional ha considerado que el Poder Judicial debe ejercer una especie de "control de convencionalidad" entre las normas jurídicas internas que aplican en los casos concretos y la Convención Americana sobre Derechos Humanos, tarea en la que debe tener en cuenta no solamente el tratado sino también la interpretación que del mismo ha hecho la Corte Interamericana, intérprete última de la Convención Americana.<sup>(10)</sup>

Sobre el particular, cabe destacar que la Corte IDH sostuvo en varios precedentes que todos los órganos, incluido los jueces, de un Estado que ha ratificado la CADH:

... están sometidos a aquel, lo cual les obliga a velar por que los efectos de las disposiciones de la Convención no se vean mermados por la aplicación de normas contrarias a su objeto y fin, por lo que los jueces y órganos vinculados a la administración de justicia en todos los niveles están en la obligación de ejercer ex officio un control de convencionalidad entre las normas internas y la Convención Americana (...) y en esta tarea, deben tener en cuenta no solamente el tratado, sino también la interpretación que del mismo ha hecho la Corte Interamericana, intérprete última de la Convención Americana.<sup>(11)</sup>

En el caso "Rodríguez Pereyra",<sup>(12)</sup> la CSJN reconoció que los jueces están obligados a ejercer de oficio el control de convencionalidad entre las normas internas y la CADH, considerando las interpretaciones efectuadas por la Corte IDH.

En tal sentido, Gordillo expresa "Así como el control de constitucionalidad debe hacerse de oficio por todos los jueces, lo hayan pedido o no las

.....

(10) Ver considerando 8°.

(11) CORTE IDH, "Caso Gelman vs. Uruguay", Fondo y Reparaciones, 24/02/2011, párr. 193; "Caso Almonacid Arellano y otros vs. Chile", Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas, 26/09/2006, párr. 124; "Caso Trabajadores Cesados del Congreso vs. Perú", Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas, 24/11/2006, párr. 128; "Caso Ibsen Cárdenas e Ibsen Peña vs. Bolivia", Fondo, Reparaciones y Costas, 01/09/2010, párr. 202; entre otros.

(12) CSJN, "Rodríguez Pereyra", 27/11/2012, ver GORDILLO, AGUSTÍN, *Tratado de derecho administrativo...*, op. cit., p. VI-12.

partes, lo mismo ocurre con lo que se da en llamar el control de convencionalidad, esto es, la adecuación del caso a los tratados internacionales".<sup>(13)</sup>

Nótese que el control de constitucionalidad de oficio enfrenta apoyos y detracciones en la doctrina. Sin embargo, la posición jurisprudencial imperante en la actualidad argentina se inclina por sostener que los jueces están facultados para declarar en todo proceso la inconstitucionalidad, aunque esté ausente el petitorio de parte interesada. En efecto, la mayor parte de la doctrina nacional se inclina por reconocer la potestad judicial del control oficioso.<sup>(14)</sup> Al respecto, cabe recordar que la CSJN admitió, por mayoría, el control de constitucionalidad de oficio en la causa "Mill de Pereyra, Rita y otros c/ Provincia de Corrientes".<sup>(15)</sup>

## 2.2 | Aplicación de la CADH a las personas jurídicas como sujetos de derechos humanos

La cuestión a analizar es si las personas jurídicas son titulares de los derechos humanos reconocidos en la CADH y, en tal caso, si tienen legitimación para invocar los derechos allí reconocidos. De una interpretación literal del preámbulo de la CADH, así como también de su contenido, se desprende que los derechos tutelados son solo aquellos inherentes a la persona humana.

(13) GORDILLO, AGUSTÍN, "Hacia la unidad del orden jurídico mundial", en RPA, 2009-1:54. Ver también GORDILLO, AGUSTÍN, *Tratado de derecho administrativo y obras selectas*, t. 2: La defensa del usuario y del administrado, 9ª ed., Bs. As., FDA, 2009, cap. XXII.

(14) SAGÜÉS, Recurso Extraordinario, t. 1, pp. 144/146. Sagüés se inclina por esta posición, argumentando, entre otras muchas cuestiones, que la no aplicación del postulado *iuria novit curia* en la declaración de inconstitucionalidad es una grave incorrección jurídica.

(15) CSJN, "Mill de Pereyra, Rita y otros c/ Provincia de Corrientes", 27/09/2001. El Máximo Tribunal admitió, por mayoría, el control de constitucionalidad de oficio, afirmando que ello no atenta contra el principio de división de poderes, pues siendo legítimo el control de constitucionalidad en sí mismo, carece de sentido sostener que no se produce un avance indebido del Poder Judicial cuando media petición de parte y sí cuando no la hay. En el voto de los jueces López y Bossert se precisa que no se lesiona con ello el derecho de defensa en juicio, si los litigantes tuvieron oportunidad de ser oídos sobre el punto. Por su parte, cabe resaltar que el art. 14 *in fine* de la Constitución de la Ciudad de Buenos Aires autoriza a los jueces la declaración oficiosa de inconstitucionalidad de las normas que aplican. En efecto, dicho precepto establece "... los jueces pueden declarar de oficio la inconstitucionalidad de la norma en que se funda el acto u omisión lesiva".

El preámbulo de la CADH prevé que los derechos esenciales del hombre no nacen por el hecho de ser nacional de determinado Estado, sino que tienen como fundamento los atributos de la persona humana, en especial, la dignidad. Además, señala que el ideal del ser humano libre, exento de temor y miseria solo puede consumarse si se crean las condiciones que permitan a cada persona gozar tanto de los derechos económicos, sociales y culturales, como de sus derechos civiles y políticos. El art. 1º CADH establece:

1. Los Estados Partes en esta Convención se comprometen a respetar los derechos y libertades reconocidos en ella y a garantizar su libre y pleno ejercicio a toda persona que esté sujeta a su jurisdicción, sin discriminación alguna por motivos de raza, color, sexo, idioma, religión, opiniones políticas o de cualquier otra índole, origen nacional o social, posición económica, nacimiento o cualquier otra condición social. [indicando que] 2. Para los efectos de esta Convención, persona es todo ser humano.

Por su parte, el art. 44 CADH expresa “Cualquier persona puede presentar a la Comisión peticiones que contengan denuncias o quejas de violación de la Convención por un Estado parte”.

Las disposiciones comentadas permiten afirmar —aunque sea de manera preliminar— que la CADH reconoce únicamente los derechos inherentes a la persona humana. Sin embargo, una aseveración como la expuesta aparece como insuficiente, en razón de que algunos de los derechos allí previstos resultan también aplicables a las personas jurídicas cuando sean idóneos para tutelar sus intereses.

Cabe recordar que los derechos humanos nacieron como contrapeso frente al poder del Estado y con un fuerte contenido *iusnaturalista*. En efecto, estos derechos son de la persona humana y son inherentes a ella por el solo hecho de serlo. Sin embargo, estas primeras concepciones fueron superadas a lo largo de los años con la aparición del constitucionalismo moderno, producto de la evolución y dinámica que presentaron las sociedades.

### 2.2.1. El concepto de persona en la Teoría del Derecho

En su obra *Teoría Pura del Derecho*, Kelsen sostiene que el concepto de persona denota un conjunto de derechos y obligaciones, un centro de

imputación jurídica<sup>(16)</sup> que forma una cierta unidad distinta del concepto de hombre. Así, el concepto de persona es un constructo o producto artificial de la ciencia del derecho,<sup>(17)</sup> mientras que el hombre constituye una entidad psicológica y biológica del mundo del ser.

De esta forma, Kelsen entiende que los hombres y otros entes (v. gr. las sociedades comerciales, las entidades civiles) pueden ser representados como personas en el mundo del derecho, ampliando el concepto de persona al de portador de derechos y obligaciones. Esta concepción de la persona como portadora de derechos y obligaciones permite entender la similitud entre una persona física y una jurídica.

Siendo las personas físicas y jurídicas portadoras de derechos y obligaciones, esos derechos y obligaciones tienen como contenido una conducta humana. Ello por cuanto solo mediante conductas humanas puede ejercerse un derecho o cumplirse o no una obligación.

En el caso de las personas físicas, el derecho se ejerce a nombre propio, mientras que en el caso de las personas jurídicas se verifica el ejercicio de una facultad a favor de un grupo de personas.

Desde el punto de vista de la Teoría del Derecho, la persona física y la persona jurídica son construcciones artificiales de la ciencia del derecho y son centros de imputación normativa (sujetos de derechos y obligaciones).

### 2.2.2. Pronunciamientos de la CIDH y de la Corte IDH

En 1987, la Comisión se pronunció en el caso "Radio Ñandutí vs. Paraguay",<sup>(18)</sup> señalando que el Estado paraguayo había violado la CADH

(16) KELSEN, HANS, *Teoría Pura del Derecho*, Roberto J. Vernengo (trad.), México DF, Porrúa, 2003, p. 178.

(17) Kelsen afirma que, cuando el orden jurídico otorga personalidad jurídica, quiere decir que el comportamiento de un hombre se convierte en el contenido de obligaciones y derechos, es decir, la ciencia del derecho es la que da expresión a la unidad de esas obligaciones y derechos mediante el concepto de persona física diferente del concepto hombre y cuando el derecho concede a una persona jurídica personalidad jurídica, ello significa que el orden jurídico estatuye obligaciones y derechos cuyo contenido es la conducta de seres humanos, en tanto órganos de la persona jurídica, siendo esencial aclarar que esos conceptos constituyen un producto auxiliar de la ciencia del derecho y no un producto del derecho mismo.

(18) Resolución Corte IDH N° 14, "Paraguay - Empleados Radio Ñandutí", 1987.

ya que había puesto en claro estado de bancarrota a la radioemisora. Así, se admitió que la entidad demandante accediera —sin ningún obstáculo— al Sistema Interamericano de Derechos Humanos (en adelante, el Sistema). Generando, de esta forma, expectativas positivas en cuanto a la legitimación activa de las personas jurídicas frente a este. Sin embargo, tiempo después, la Comisión adoptó una postura restrictiva, en relación con el acceso al Sistema y la protección de las personas jurídicas.

En el caso “Banco de Lima vs. Perú”,<sup>(19)</sup> la Comisión sostuvo que el sistema de protección se limita a la tutela de las personas físicas y que “si bien tiene atribuciones para proteger los derechos de un individuo cuya propiedad es confiscada, no tiene jurisdicción sobre los derechos de las personas jurídicas, tales como compañías o, como en este caso, instituciones bancarias”.

Posteriormente, en el caso “Tabacalera Boquerón SA vs. Paraguay”,<sup>(20)</sup> la Comisión, basada en el preámbulo de la CADH y en la jurisprudencia comentada, señaló “... la protección otorgada por el sistema interamericano de derechos humanos se limita solo a las personas naturales, quedando fuera las personas jurídicas, por lo que Tabacalera Boquerón SA, como persona jurídica no puede ser una ‘víctima’ de violación de derechos humanos en el sistema interamericano, ya que aquellas no se encuentran protegidas por la Convención”.

Igual temperamento se desprende del Informe N° 39/1999 referido al caso “Mevopal vs. Argentina”.<sup>(21)</sup> El fundamento para no admitir la petición se apoya en que la persona jurídica no puede ser víctima de violaciones de derechos humanos.

En “Bernard Merens y Familia vs. Argentina”,<sup>(22)</sup> la Comisión consideró que, si bien la petición había sido presentada por un grupo de individuos, no era posible examinar el caso debido a que los recursos de jurisdicción internos fueron agotados por la empresa Ginu SCA, patrimonio íntegro de

(19) Informe Corte IDH N° 10, Caso 10.169, 22/02/1991.

(20) Informe Corte IDH N° 47, 1987.

(21) Informe Corte IDH N° 39, 11/03/1999.

(22) Informe N° 103, 1999.



la familia Merens, situación que en opinión de la Comisión, constituye una identidad en la legitimación de la causa presentada.

Asimismo, en el caso "Bendeck-Cohdinsa vs. Honduras",<sup>(23)</sup> el Sr. Zacarías E. Benderk se presentó como peticionario ante el Sistema, pero había sido la empresa COHDINSA la que había agotado los recursos internos en Honduras, lo cual originó el rechazo de la denuncia. En esta oportunidad la Comisión sostuvo:

... la Convención otorga su protección a las personas físicas o naturales. Sin embargo, excluye de su ámbito de aplicación a las personas jurídicas o ideales, por cuanto estas son ficciones legales. Esta interpretación se confirma al verificar el verdadero significado que se le atribuye a la frase "persona es todo ser humano" en el texto del Preámbulo de la Convención, el cual reconoce que los derechos esenciales del hombre "tienen como fundamento los atributos de la persona humana" y reitera la necesidad de crear condiciones que permitan a cada persona "realizar el ideal del ser humano libre, exento del temor y la miseria".

Además, señaló:

... estas presuntas violaciones se refieren a actos u omisiones de las autoridades de CODHEFOR, empresa estatal de Honduras, y de las autoridades judiciales de este Estado miembro, las cuales se vinculan directamente con COHDINSA —un ente con personalidad jurídica— y no con el peticionario. Esto se refleja claramente en los escritos presentados por el peticionario y en el hecho de que los recursos jurisdiccionales internos fueron interpuestos y agotados por COHDINSA, en su carácter de persona jurídica.

Posteriormente, en el caso "Tomás Enrique Carvallo vs. Argentina",<sup>(24)</sup> la Comisión tampoco admitió la petición en lo concerniente a los derechos recurridos por una persona ideal.

(23) Informe N° 106, 27/09/1999.

(24) CIDH, "Carvallo Quintana vs. Argentina", 04/06/2001.

No obstante la postura restrictiva sostenida por la Comisión —la que se exhibe en las decisiones comentadas—, en 2001 la Corte IDH plantea un nuevo enfoque en el caso “Cantos vs. Argentina”.<sup>(25)</sup>

### 2.2.3. La Corte IDH y el caso “Cantos vs. Argentina”

La Corte IDH en el caso “Cantos vs. Argentina”<sup>(26)</sup> analiza la excepción planteada por el Estado argentino, referida a que las disposiciones de la CADH no son aplicables a las personas jurídicas, en razón de la previsión contenida en el art. 1º, inc. 2º CADH.

Esta causa se originó en los hechos que se describen a continuación. A comienzos de la década de 1970, el Sr. José M. Cantos era dueño de un importante grupo empresarial en la provincia de Santiago del Estero. En marzo de 1972, la Dirección General de Rentas de la provincia realizó una serie de allanamientos en las dependencias administrativas de las empresas del Sr. Cantos por presunta infracción a la Ley de Sellos. En esos procedimientos, se secuestró, sin inventariar, la totalidad de la documentación contable, libros y registros de comercio, comprobantes y recibos de pago de dichas empresas con terceros y firmas proveedoras, así como también numerosos títulos valores y acciones mercantiles. A partir de ese momento, se produjo un perjuicio económico debido a la imposibilidad de operación de las empresas involucradas por falta de los títulos correspondientes, y también por la imposibilidad de oponer defensas ante ejecuciones judiciales intentadas por terceros exigiendo el pago de obligaciones ya canceladas.

Desde marzo de 1972, Cantos planteó distintas acciones judiciales en defensa de sus intereses:

- i. una denuncia penal contra el Director General de Rentas de la Provincia;
- ii. un recurso de amparo, con resultados infructuosos; y
- iii. una reclamación administrativa previa a la demanda judicial ante el Interventor Federal de la provincia, tendiente al reconocimiento de los daños y perjuicios ocasionados como consecuencia de los allanamientos y la retención de la documentación comercial realizados por los funcionarios de la Dirección General de Rentas de la provincia.

(25) CORTE IDH, “Cantos vs. Argentina”, 07/09/2001.

(26) *Ibid.*, párrs. 22 a 31.

Independientemente de las acciones planteadas, Cantos llegó a un acuerdo con el gobierno de la provincia de Santiago del Estero el 15 de julio de 1982, en el que reconoció una deuda para con un grupo de empresas de aquel, fijando un monto indemnizatorio y una fecha de cumplimiento de la obligación. Con motivo de las acciones judiciales intentadas por Cantos, este fue objeto de sistemáticas persecuciones y hostigamientos por parte de agentes del Estado. Dado que la provincia de Santiago del Estero no cumplió con lo pactado con Cantos, en julio de 1982 y concluido el plazo estipulado, este presentó una demanda contra dicha provincia y contra el Estado argentino ante la CSJN. El Máximo Tribunal dictó sentencia, rechazando la demanda e imponiendo el pago de las costas del juicio al actor.

El 29 de mayo de 1996 la Comisión recibió una denuncia por supuestas violaciones a los derechos humanos de Cantos consagrados en los arts. 5°, 8°, 11, 17, 21 y 25 CADH.

La Corte IDH en este caso "Cantos vs. Argentina" analiza la excepción planteada por el Estado argentino, referida a que las disposiciones de la CADH no son aplicables a las personas jurídicas, en razón de la previsión contenida en el art. 1°, inc. 2° CADH. Al respecto, dicho Tribunal señala:

... los derechos y las obligaciones atribuidos a nombre de personas morales se resuelven en derechos y obligaciones de personas físicas que las constituyen o que actúan en su nombre y representación. Además, se podría recordar aquí la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, tal como la Corte lo ha hecho en otras ocasiones, y afirmar que la interpretación pretendida por el Estado conduce a resultados irrazonables pues implica quitar protección de la convención a un grupo importante de derechos humanos. Esta Corte considera que si bien la figura de las personas jurídicas no ha sido reconocida expresamente por la CADH, como sí lo hace el Protocolo n° 1 de la Convención Europea de Derechos Humanos, esto no restringe la posibilidad que bajo determinados supuestos el individuo pueda acudir al Sistema Interamericano de protección de los Derechos Humanos para hacer valer sus derechos fundamentales, aun cuando los mismos estén cubiertos por una figura o ficción jurídica creada por el mismo sistema del Derecho.

Adicionalmente, en el considerando 26 de la sentencia comentada, la Corte IDH expresa:

Toda norma jurídica se refiere siempre a una conducta humana, que la postula como permitida, prohibida u obligatoria. Cuando una norma jurídica atribuye un derecho a una sociedad, esta supone una asociación voluntaria de personas que crean un fondo patrimonial común para colaborar en la explotación de una empresa, con ánimo de obtener un beneficio individual, participando en el reparto de las ganancias que se obtengan. El Derecho ofrece al individuo una amplia gama de alternativas para regular sus conductas para con otros individuos y para limitar su responsabilidad. Así, existen sociedades colectivas, anónimas, de responsabilidad limitada, en comandita, etc. En todo caso, esta unión organizada permite coordinar las fuerzas individuales para conseguir un fin común superior. En razón de lo anterior, se constituye una persona jurídica diferente de sus componentes, creándose a su vez un fondo patrimonial, el cual supone un desplazamiento de cosas o derechos del patrimonio de los socios al de la sociedad, introduciendo limitaciones a la responsabilidad de dichos socios frente a terceros.

Al respecto, cabe efectuar las siguientes consideraciones. En primer término, cabe resaltar que la Corte IDH concluye que, si bien la persona jurídica o ideal no ha sido reconocida expresamente por la CADH —como sí lo hace el Protocolo N° 1 de la Convención Europea de Derechos Humanos—, esta circunstancia no restringe la posibilidad de que, bajo determinados supuestos, el individuo pueda acudir al Sistema para hacer valer sus derechos fundamentales, aun cuando los mismos estén cubiertos por una ficción jurídica creada por el mismo sistema del derecho.

En segundo término, corresponde señalar que, conforme se desprende del considerando 26 transcrito, la Corte IDH no soslaya en su análisis los aportes efectuados por Kelsen a la Teoría del Derecho. Las personas física y jurídica —como centros de imputación de normas— pueden reclamar los derechos consagrados en la CADH. Restringir o limitar la aplicación de estos derechos a la persona jurídica, argumentando que únicamente salvaguardan los derechos de los hombres, constituye una falacia. Ello por cuanto el concepto de persona es una construcción normativa y la dis-

tinción entre una —persona física— y otra —persona jurídica— opera en un nivel normativo. El concepto de hombre solo sirve para distinguir si el derecho fundamental resulta o no aplicable al caso concreto y, en su caso, precisar los bienes que deben tutelarse en razón de la justificación que se pueda atribuir en cada caso.

La ciencia normativa ha identificado el problema de la distinción entre las personas físicas y jurídicas con una discusión meramente terminológica, en tanto que ambas constituyen construcciones artificiales de la ciencia del derecho con características definitorias idénticas como centros de imputación normativa. Por su parte, los precedentes judiciales nacionales e internacionales se encaminan a reconocer esta nueva realidad como consecuencia de un cambio social y un mundo globalizado en el que las relaciones económico-políticas se dan entre personas jurídicas. Siendo ello así, considero que, atento a que la ciencia del derecho y la práctica judicial ha ido reconociendo, directa o indirectamente, la titularidad de derechos humanos y fundamentales a las personas jurídicas, sostener un criterio contrario tendería a convertirse en una conclusión inválida.

Siendo el objetivo y función de los derechos fundamentales la protección de las personas —sea de manera individual o colectiva—, las organizaciones que las personas en su individualidad crean para la protección de sus intereses deben resultar también titulares de derechos fundamentales, en la medida en que estos sirvan para proteger los fines y atender los intereses para los que han sido constituidas. Atribuir a las personas jurídicas la titularidad de derechos fundamentales supone:

- i. crear una verdadera defensa de derechos frente a cualquier pretensión adversa por parte del Estado o algún otro destinatario de deberes, y
- ii. ampliar el círculo de eficacia de los mismos más allá del ámbito de lo privado y de lo subjetivo para ocupar un ámbito colectivo y social.

En tercer término, cabe mencionar que también la Corte IDH encuentra un punto medio a la cuestión relativa a la compatibilización de las disposiciones contenidas en los arts. 1º y 44 CADH. A efectos de ilustrar esta circunstancia, cabe remitir al ejemplo que se describe en el considerando 25 de la sentencia, en el que señala:

Según la interpretación que la Argentina sugiere y que la Comisión parece compartir, si un hacendado adquiere una máquina



cosechadora para trabajar su campo y el gobierno se la confisca, tendrá el amparo del artículo 21. Pero, si en lugar de un hacendado, se trata de dos agricultores de escasos recursos que forman una sociedad para comprar la misma cosechadora, y el gobierno se la confisca, ellos no podrán invocar la Convención Americana porque la cosechadora en cuestión sería propiedad de una sociedad. Ahora bien, si los agricultores del ejemplo, en vez de constituir una sociedad, compraran la cosechadora en copropiedad, la Convención podría ampararlos porque según un principio que se remonta al derecho romano, la copropiedad no constituye nunca una persona ideal.

En cuarto término, cabría traer a colación la disposición contenida en el art. 26 CADH. Dicho precepto establece:

Los Estados Partes se comprometen a adoptar providencias, tanto a nivel interno como mediante la cooperación internacional, especialmente económica y técnica, para lograr progresivamente la plena efectividad de los derechos que se derivan de las normas económicas, sociales y sobre educación, ciencia y cultura, contenidas en la Carta de la Organización de los Estados Americanos, reformada por el Protocolo de Buenos Aires, en la medida de los recursos disponibles, por vía legislativa u otros medios apropiados.

De esta forma, la CADH establece el principio de progresividad de los derechos humanos. En otras palabras, el compromiso de los Estados para adoptar providencias, tanto a nivel interno como mediante la cooperación internacional —especialmente económica y técnica—, para lograr progresivamente la plena efectividad de los derechos que se derivan de las normas económicas y sociales, y sobre educación, ciencia y cultura. Este principio no puede entenderse en el sentido de que los Estados no tengan la obligación inmediata de empeñarse por lograr la realización plena de tales derechos, sino en la posibilidad de ir avanzando gradual y constantemente hacia la más plena realización de tales derechos, en función de sus recursos materiales. Concretamente, este principio exige que, a medida que mejora el nivel de desarrollo de un Estado, este mejore el nivel de compromiso de proteger y garantizar los derechos económicos, sociales y culturales.

Desconocer la titularidad de derechos humanos a las personas jurídicas o privarlas de ese estado, importaría un verdadero retroceso e incumplimiento del principio de progresividad comentado. Ello por cuanto si de hecho se les ha reconocido esa titularidad a las personas jurídicas, los jueces deberán esforzarse en que esa máxima protección que se les ha concedido opere verdaderamente como una defensa en contra de las acciones arbitrarias del Estado.

En virtud de todo lo expuesto, se puede concluir que la Corte IDH reconoce explícitamente que las personas jurídicas, en determinados supuestos, son titulares de los derechos consagrados en la CADH, y, en consecuencia, son objeto de protección, ya que los derechos y las obligaciones atribuidos a las personas jurídicas se resuelven en derechos y obligaciones de las personas físicas que las constituyen o que actúan en su nombre o representación.

#### 2.2.4. Jurisprudencia de la CSJN

Ya hace muchos años, la CSJN ha reconocido a las personas jurídicas la potestad de invocar las garantías previstas en la CADH.<sup>(27)</sup> En efecto, el Máximo Tribunal ha aceptado que las personas jurídicas pueden invocar las disposiciones de la CADH, tal como se desprende de los casos "Microómnibus Barrancas de Belgrano"<sup>(28)</sup> y "AFIP c/ Interporo SRL".<sup>(29)</sup>

En el caso "Microómnibus Barrancas de Belgrano SA", la sociedad comercial, en su carácter de actor, impugnó las leyes 18.820 y 21.864 por entender que resultaban ser contrarias al art. 8º, inc. 1º CADH. Estas leyes establecían la obligación del contribuyente de depositar el importe de la deuda resultante de la resolución administrativa que lo fijara como requisito previo de la procedencia del recurso ante la justicia laboral. El Máximo Tribunal sostuvo que el actor no había alegado que fuera imposible, debido al excesivo monto del depósito, interponer el recurso de apelación, de forma de impedir, real y efectivamente, el ejercicio del derecho. Sin embargo, lo relevante del fallo —a los fines de la cuestión analizada— es que la CSJN no consideró siquiera la posibilidad de que el actor, al ser una persona jurídica, no fuera sujeto de derecho de la CADH, procediendo

(27) Entre otros, CSJN, "Charles Hnos.", 05/09/1891, Fallos: 46:36.

(28) CSJN, "Microómnibus Barrancas de Belgrano", 21/12/1989, Fallos: 312:2490.

(29) CSJN, "AFIP c/ Interporo SRL", 15/06/2010, Fallos: 333:935.

directamente a efectuar el análisis de la garantía invocada contenida en dicha convención.

Por su parte, en el caso “AFIP c/ Intercorp SRL”, la CSJN tuvo que analizar la constitucionalidad del art. 92 de la ley 11.683, impugnada por el contribuyente. Dicho precepto facultaba al agente fiscal a librar mandamientos de intimación de pago y decretar el embargo en cuentas bancarias, fondos y valores depositados en entidades financieras, o bienes y adoptar otras medidas cautelares tendientes a garantizar el recupero de la deuda en ejecución. Asimismo, preveía que el agente fiscal no debía contar con autorización del juez, sino que solo debía informarlo del procedimiento.

En este caso, la AFIP había dispuesto el embargo de fondos y valores en cuentas bancarias del actor por el monto del capital reclamado y un porcentaje de dicha suma para responder por intereses y costas. El contribuyente argumentó que:

- i. la norma impugnada era inconstitucional en cuanto le otorgaba facultades a funcionarios de la administración que, de acuerdo con el sistema de división de poderes, correspondían exclusivamente al Poder Judicial —tales como la firma y el libramiento del mandamiento de intimación y pago y la traba de medidas cautelares—; y
- ii. se estaban violando sus derechos constitucionales de defensa y propiedad, y la garantía de juez natural y del debido proceso.

Al pronunciarse sobre el derecho de defensa en juicio, el Máximo Tribunal sostuvo que el art. 92 violaba el principio de la tutela judicial efectiva y el derecho de defensa en juicio, consagrados en el art. 18 CN y en los pactos internacionales con jerarquía constitucional —incluyendo el art. 8° CADH—, dado que la verificación de la concurrencia de los requisitos específicos para la procedencia de las medidas cautelares como la evaluación de su proporcionalidad de acuerdo a las circunstancias fácticas de la causa no habían sido realizadas por un tercero imparcial sino por la propia acreedora, que no tenía obligación de aguardar la conformidad del juez para avanzar sobre el patrimonio del deudor.

De esta manera, la CSJN nuevamente no consideró siquiera la posibilidad de que el actor, al ser una persona jurídica, no fuera sujeto de derecho de la CADH, procediendo directamente a efectuar el análisis de la garantía prevista en el art. 8° de la referida convención.



En virtud de lo expuesto, aun cuando se pretendiera entender que el Sistema no considera sujetos de derecho de la CADH a las personas jurídicas —aspecto que no comparto—, lo cierto es que la jurisprudencia emanada de la CSJN desde hace muchos años —y con plena vigencia a la fecha— viene reconociendo la aplicación de los derechos y garantías previstos en la CADH respecto de las personas jurídicas.

### 2.2.5. Implicancia en los procedimientos fiscales

Conforme se desprende de la jurisprudencia emanada de la Corte IDH en el caso “Cantos vs. Argentina”, si bien la persona jurídica o ideal no ha sido reconocida expresamente por la CADH, esta circunstancia no restringe la posibilidad que, bajo determinados supuestos, el individuo pueda acudir al sistema para hacer valer sus derechos fundamentales, aun cuando los mismos estén cubiertos por una ficción jurídica creada por el mismo sistema del derecho.

Consecuentemente, aun cuando la persona jurídica o ideal no ha sido reconocida en la CADH, esta circunstancia no restringe la posibilidad de que sean titulares de derechos humanos reconocidos en la CADH (v. gr. el derecho a la propiedad privada (art. 21 CADH), las garantías judiciales (art. 8° CADH), la protección judicial (art. 25 CADH). De esta forma, se puede concluir que las personas jurídicas tienen legitimación para invocar los derechos mencionados y reconocidos en la CADH, incluso en los procedimientos tributarios y aduaneros —ya sea en instancia administrativa o judicial— y, en su caso, recurrir ante la Corte IDH por la violación de estos derechos por parte del Estado argentino.

## 2.3 | Las dilaciones excesivas en los trámites y la actuación de jueces independientes e imparciales. Aplicación de las garantías del plazo razonable y de defensa del administrado

Los arts. 8° y 25 de la CADH consagran las garantías mínimas del debido proceso. El citado art. 8° —Garantías Procesales— establece que “1. **Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación**



de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter". En cuanto a la garantía de defensa en juicio, la Corte IDH<sup>(30)</sup> ha resuelto que los Estados no deben interponer trabas a las personas que acuden a los tribunales para la protección de sus derechos. En este sentido, se ha dicho que la aplicación de tasas o multas por importes significativos podrían aparecer como irrazonables si constituyen una obstrucción para acceder a los tribunales, aun cuando, en términos aritméticos, sean proporcionales al monto de la demanda. Por su parte, el art. 25 —Protección Judicial— prevé:

1. Toda persona tiene derecho a un recurso sencillo y rápido o a cualquier otro recurso efectivo ante los jueces o tribunales competentes, que la ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la Constitución, la ley o la presente Convención, aun cuando tal violación sea cometida por personas que actúen en ejercicio de sus funciones oficiales.
2. Los Estados Partes se comprometen: a) a garantizar que la autoridad competente prevista por el sistema legal del Estado decidirá sobre los derechos de toda persona que interponga tal recurso; b) a desarrollar las posibilidades de recurso judicial, y c) a garantizar el cumplimiento, por las autoridades competentes, de toda decisión en que se haya estimado procedente el recurso.

La Corte IDH se ha pronunciado sosteniendo que los arts. 8º y 25 CADH consagran las garantías mínimas del debido proceso, entendido este como "el conjunto de requisitos que deben observarse en las instancias procesales, cualquiera que ellas sean, a efecto de que las personas puedan defenderse adecuadamente ante cualquier acto emanado del estado que pueda afectar sus derechos".<sup>(31)</sup> En efecto, "se exige que cualquier autoridad pública, sea administrativa, legislativa o judicial, cuyas decisiones puedan afectar los derechos de las personas, adopte tales decisiones con pleno respeto de las garantías del debido proceso legal".<sup>(32)</sup>

(30) CORTE IDH, "Cantos", 28/11/2002, en LL 2003-C-2.

(31) CORTE IDH, "Caso Claude Reyes y otros vs. Chile", Fondo, Reparaciones y Costas, 19/09/2006, párr. 116; "Caso del Tribunal Constitucional vs. Perú. Competencia", 31/01/2001, párr. 55; "Caso Baena Ricardo y otros vs. Panamá", 02/02/2001, párr. 124; "Caso Ivcher Bronstein vs. Perú", Fondo, Reparaciones y Costas, 06/02/2001, párr. 102; entre otros.

(32) CORTE IDH, "Caso Vélez Loor vs. Panamá", Excepciones Preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas, 23/11/2010, párr. 142.

De los citados pronunciamientos, se desprende que los jueces deben:

- i. actuar con independencia e imparcialidad, y
- ii. asegurar el respeto de estas garantías del debido proceso reconocidas en la CADH en los distintos procedimientos en que cualquier órgano estatal, ya sea administrativo, legislativo o judicial, dicte decisiones sobre la determinación de los derechos y obligaciones de las personas.

No puede desconocerse que el temperamento expuesto por la Corte IDH cobra suma relevancia en el marco de los procedimientos administrativos, y en el caso particular, en los procedimientos tributarios y aduaneros.

En el marco de los procedimientos administrativos, rige el principio de verdad material. Es por ello que la Administración debe "requerir y producir los informes y dictámenes necesarios para el establecimiento de los hechos y la verdad jurídica objetiva".<sup>(33)</sup> En este sentido, Cassagne expresa que "el órgano que lo dirige e impulsa ha de ajustar su actuación a la verdad objetiva y material, con prescindencia o no de lo alegado y probado por el administrado".<sup>(34)</sup>

Uno de los principios que deriva naturalmente del principio de verdad material es el de celeridad. La celeridad supone que un procedimiento administrativo debe arribar a una solución justa en el menor tiempo posible y siempre dentro de los límites temporales que impone la ley aplicable.

Sobre el particular, Escola<sup>(35)</sup> señala que uno de los principios fundamentales del procedimiento administrativo es aquel que requiere que estos sean rápidos, de modo que en el tiempo más breve posible se llegue a una resolución fundada que ponga término al caso suscitado. Sin embargo, Gordillo<sup>(36)</sup> advierte que la celeridad no puede suponer que la Administración omita el cumplimiento de los actos de procedimiento necesarios, dejando de lado recaudos imprescindibles para la búsqueda de la verdad material, garantizar la defensa de los administrados y fundar una decisión legítima y oportuna.

.....  
(33) Art. 1º, inc. f, ap. 2 de la ley 19.549.

(34) CASSAGNE, JUAN CARLOS, *Derecho Administrativo*, t. II, Bs. As., AbeledoPerrot, 1987, p. 396.

(35) ESCOLA, HÉCTOR, *Tratado General de Procedimiento Administrativo*, Bs. As., Depalma, 1975, p. 128.

(36) GORDILLO, AGUSTÍN, *Procedimiento y recursos administrativos*, Bs. As., Macchi, 1964, p. 42.

Siendo ello así, la celeridad debe consistir en el rápido cumplimiento de los actos que deben realizarse para cumplir el procedimiento administrativo, pero respetando siempre la índole, el contenido y el alcance de cada acto. El tiempo que demanden los procedimientos administrativos y la definición de las controversias sometidas a resolución es fundamental para que los actos administrativos se ejecuten en el momento oportuno y para que se resguarden las garantías del debido proceso legal, en particular, que el administrado tenga el derecho a ejercer su defensa dentro de un plazo razonable.

A este respecto, cabe señalar que en 2012, la Corte IDH en el caso "Furlán y familiares vs. Argentina"<sup>(37)</sup> declaró responsable al Estado argentino por haber excedido el plazo razonable en el proceso civil por daños, vulnerar el derecho a la protección judicial y el incumplimiento de la obligación de garantizar sin discriminación el derecho de acceso a la justicia. En esta oportunidad, la Corte sostuvo que, si el paso del tiempo incide de manera relevante en la situación jurídica del individuo, resulta necesario que el proceso avance con mayor diligencia, a fin de que el caso se resuelva en un tiempo breve.

Este pronunciamiento de la Corte IDH forma parte de un conjunto de precedentes en los que dicho tribunal sostuvo que dentro del marco del orden regional de los derechos humanos, el derecho a la tutela judicial efectiva y la consecuente exigencia a los Estados de que provean recursos internos adecuados y eficaces en la tutela de derechos fundamentales son reconocidos como un pilar básico del propio Estado de derecho.<sup>(38)</sup> El acceso a la justicia no es un concepto abstracto, sino que determinados derechos, y situaciones subjetivas de los justiciables exigen conformar el derecho de acción de un modo tal que permita su efectiva salvaguarda.<sup>(39)</sup>

Sagües<sup>(40)</sup> señala que el sistema parte de una perspectiva del acceso a la justicia en sentido lato, con el que interactúan diversas garantías, el reconocimiento del derecho a la verdad dentro del proceso de acceso a

(37) CORTE IDH, "Furlán y Familiares vs. Argentina", 31/08/2012.

(38) CORTE IDH, "Caso López Álvarez", 01/02/2006.

(39) Ver CORTE IDH, Opinión Consultiva N° 11/90.

(40) SAGÜES, M. SOFÍA, "Una aproximación a los procesos urgentes", en RDP 2012-1, p. 321 y ss.

la justicia, el principio de igualdad, el derecho a contar con una decisión fundada relativa al fondo del asunto, y el derecho al plazo razonable del proceso.

### 2.3.1. Recepción de las garantías en la jurisprudencia de la CSJN

Cabe recordar que en materia procesal penal, tiempo atrás la CSJN en los casos "Mattei"<sup>(41)</sup> y "Mozzatti"<sup>(42)</sup> interpretó los principios de progresividad y preclusión como instrumentos procesales destinados a evitar la duración indeterminada de los juicios penales, ante planteos de los imputados tendientes a impedir que declaraciones de nulidad retrotraigan los juicios a etapas superadas en causas que habían tenido una duración considerable.

Posteriormente, esta doctrina judicial fue ampliada notablemente en los casos "Amadeo de Roth",<sup>(43)</sup> "Barra"<sup>(44)</sup> y "Egea",<sup>(45)</sup> a los efectos de salvaguardar el derecho del imputado a obtener un pronunciamiento judicial en un plazo razonable consagrado en el art. 18 CN y en el art. 8°.1 CADH, lo que fue reiterado en los casos "Santángelo",<sup>(46)</sup> "Cabaña Blanca SA",<sup>(47)</sup> "Acerbo",<sup>(48)</sup> "Cuatrin",<sup>(49)</sup> "Oliva Gerli",<sup>(50)</sup> entre otros.

La CSJN confirmó esta doctrina en la causa "Poggio, Oscar Roberto c/ EN - Ministerio de Justicia y Derechos Humanos s/ daños y perjuicios" el 08/11/2011.<sup>(51)</sup> En esta oportunidad, el Máximo Tribunal consideró también que esta demora debía ser reparada. En efecto, la CSJN señaló que

.....

(41) Fallos: 272:188.

(42) Fallos: 300:1102.

(43) Fallos: 323:982.

(44) Fallos: 327:327.

(45) Fallos: 327:4815.

(46) De 08/05/2007.

(47) De 07/08/2007.

(48) Fallos: 330:3640.

(49) Fallos: 331:600.

(50) Fallos: 333:1987.

(51) Fallos: 334:1302.

la duración del proceso por más de veinte años viola ostensiblemente las garantías del plazo razonable y del derecho de defensa del imputado y las consecuencias de ese incumplimiento o ejecución irregular del servicio de administración de justicia a cargo del Estado Nacional deben ser reparados.

Recientemente, en la causa “Demaría, Jorge Luis y otros”,<sup>(52)</sup> la CSJN se ha pronunciado sobre los alcances que deben otorgarse al concepto secuela del juicio —art. 67 CP—, sin que se le escape que el fallo apelado no realizó el examen de la extinción de la acción penal a partir de la supuesta transgresión de la garantía convencional del plazo razonable.

En 2011, la CSJN tuvo oportunidad de pronunciarse en la causa “Bossi y García SA (TF 5932-A) c/ DGA”,<sup>(53)</sup> en relación con la sanción prevista en el art. 954 del Código Aduanero. La causa se origina en dos despachos de importación efectuados en 1981, respecto de los cuales la entonces Administración Nacional de Aduanas determinó la procedencia de la sanción prevista en el art. 954 del Código Aduanero. En el período en que se produjeron los hechos, el tema relativo a la prescripción se regía por la ley de aduanas y la ley 11.683. En consecuencia, el plazo de prescripción y el acto suspensivo debían establecerse conforme a las disposiciones de esa última norma legal. Atento a que la infracción se cometió en 1981, el cómputo de la prescripción quinquenal comenzó a operarse el 01/01/1982 y se completó el 01/01/1987. El fisco aplicó la multa mediante resolución de fecha 27/11/1986, la que fue notificada el 10/04/1987 (luego de haberse operado la prescripción). En virtud de ello, el contribuyente apeló ante el TFN, el que confirmó la resolución apelada. La Cámara Nacional de Apelaciones, Sala I, revocó la sentencia del TFN, entendiendo que, conforme al art. 11 de la ley 19.549, la resolución dictada antes de que se operara la prescripción fue notificada, y por lo tanto, adquirió eficacia, ya habiendo transcurrido la misma por lo que la multa estaba prescripta.

Ante la apelación del fisco, en primer término, la Procuradora General dictaminó la revocación de la sentencia, aclarando que no está en discusión la aplicación, para el período en cuestión, de la Ley de Aduanas y de

(52) CSJN, “Demaría, Jorge Luis y otros s/ causa 14.358”, 08/04/2014.

(53) CSJN, “Bossi y García SA (TF 5932-A) c/ DGA”, 08/11/2011, Fallos: 334:1264.

la ley 11.683 y que, efectivamente, el acto administrativo fue dictado el 27/11/1986 y notificado en abril de 1987. No obstante ello, sostiene que la circunstancia de que el acto haya sido notificado en la fecha mentada no obsta a su validez sino que en todo caso lo será con relación a sus efectos propios, y concluye entonces: "a la luz de tal criterio la sanción fue válidamente impuesta por el fisco dentro del plazo previsto para ello, sin que se haya alegado —ni mucho menos demostrado— la certeza de la fecha en que emanó la resolución impugnada".

La CSJN —sin considerar las normas relativas a los efectos suspensivos de la resolución y lo desarrollado en las instancias anteriores— sostiene que de manera previa al fondo del asunto corresponde que el Máximo Tribunal se expida sobre la afectación de la garantía de ser juzgado en un plazo razonable, máxime que conforme a reiterada doctrina "la prescripción es de orden público, opera por el mero transcurso del tiempo y debe ser declarada aún de oficio por el Tribunal a fin de evitar la continuación de un juicio innecesario".

De esta forma, la CSJN —aludiendo a que el instituto de la prescripción de la acción, tiene una estrecha vinculación con el derecho del imputado a un pronunciamiento sin dilaciones indebidas y que dicha excepción constituye el instrumento jurídico adecuado para salvaguardar el derecho en cuestión— concluye que en el caso:

... un procedimiento recursivo que se ha prolongado durante más de 23 años excede todo parámetro de razonabilidad de duración del proceso penal. En tales condiciones, si en la especie se ordenara un reenvío a los efectos de la tramitación de un incidente de prescripción de la acción en la instancia pertinente de acuerdo con el ya mencionado planteo de la imputada, ello no haría más que continuar dilatando el estado de indefinición en que se ha mantenido a esa parte, en violación de su derecho constitucional a obtener un pronunciamiento judicial sin dilaciones indebidas [arts. 18, CN y 8º, inc. 1º), CADH].

En virtud de ello, se resuelve —con la disidencia de los Dres. Petracchi y Argibay, con fundamentos diferentes— que corresponde que sea la CSJN la que ponga fin a la presente causa, declarando la extinción de la acción penal por prescripción.

Idéntico criterio había sido sostenido por la CSJN en la causa "Fizman y Cía. SCA".<sup>(54)</sup> En esta causa, donde el juicio duró más de 20 años, el Máximo Tribunal destacó:

- i. que ello constituye una tergiversación de todo lo instituido por la CN respecto de los derechos de la personalidad vinculados a las declaraciones y garantías concernientes a la administración de justicia;
- ii. que la garantía de defensa en juicio del art. 18 CN incluye el derecho de todo imputado a obtener un pronunciamiento que, definiendo su posición frente a la ley y a la sociedad, ponga término, del modo más rápido posible, a la situación de incertidumbre de innegable restricción que comporta el enjuiciamiento penal.

Nótese que adquiere suma relevancia el temperamento sostenido por el Máximo Tribunal en la causa "Bossi y García SA (TF 5932-A) c/ DGA",<sup>(55)</sup> en cuanto a que la dilación en un juicio en materia sancionatoria significa un detrimento al derecho de defensa, así como también, el análisis que se efectúa respecto de la aplicación de la disposición contenida en el art. 937, inc. a, del Código Aduanero. En relación con el art. 937, inc. a, que prevé como acto interruptivo el dictado del auto por el cual se ordenare la apertura del sumario, la CSJN hace notar que el texto no determina "que dicho acto para tener virtualidad interruptiva requiera que sea puesto en conocimiento del sumariado. Por el contrario, surge claramente de la letra de la norma que la interrupción se produce por la sola circunstancia del 'dictado' del acto respectivo".

Posteriormente, en la causa "Losicer, Jorge Alberto y otro",<sup>(56)</sup> el Máximo Tribunal tuvo oportunidad de pronunciarse respecto del alcance que debía otorgarse a la garantía de obtener un pronunciamiento sin dilaciones indebidas derivada del art. 18 CN y de los tratados internacionales, en especial, del art. 8º CADH en el procedimiento sumarial llevado a cabo por el Banco Central de la República Argentina (BCRA), en los términos de la ley 21.526 y sus normas reglamentarias, privilegiando el examen constitucional de la cuestión debatida sobre el análisis de la prescripción de la

.....

(54) CSJN, "Fizman y Cía. SCA", 23/06/2009.

(55) CSJN, "Bossi y García SA (TF 5932-A) c/DGA", 08/11/2011.

(56) CSJN, "Losicer, Jorge Alberto y otros c/ BCRA - Resol. 169/2005", 26/06/2012, Fallos: 335:1128.



acción sancionatoria prevista en el art. 42 de la citada ley que, por lo demás, no se había configurado en el caso. En el caso, el BCRA había tramitado con lentitud el proceso, impulsándolo cuando estaban por transcurrir los 6 años del impulso anterior, simplemente para evitar la prescripción y la sanción se había dictado 18 años después de ocurridas las supuestas infracciones y tras 15 años de la apertura del sumario. La procuradora, en su dictamen, pese a la dilatada tramitación del sumario administrativo — que se extendió hasta casi veinte años después de ocurridos los hechos supuestamente infraccionales detectados por el superintendente financiero— entendió que el plazo de prescripción no llegó a cumplirse debido a las interrupciones que se produjeron por diversas diligencias de procedimiento que tuvieron lugar, en cada caso, antes de que se completara el plazo legal de prescripción.

Sin embargo, la CSJN sostuvo:

- i. que el carácter administrativo del procedimiento sumarial y el carácter disciplinario (y no penal) de las sanciones aplicadas por el BCRA no puede constituir un obstáculo para la aplicación de las garantías del debido proceso legal enunciadas por el art. 8º CADH, conforme la jurisprudencia de la Corte IDH en los casos “Tribunal Constitucional vs. Perú” y “Baena Ricardo y otros vs. Panamá”; y
- ii. que si bien el art. 8º CADH se titula “Garantías Judiciales”, su aplicación no se limita a los recursos judiciales en sentido estricto, sino al conjunto de requisitos que deben observarse en las instancias procesales, a efectos de que las personas estén en condiciones de defender adecuadamente sus derechos ante cualquier tipo de acto del Estado que pueda afectarlos.

Respecto de esta última cuestión, la CSJN expresa:

Cualquier actuación u omisión de los órganos estatales dentro de un proceso, sea administrativo sancionatorio o jurisdiccional, debe respetar el debido proceso legal [pues] es un derecho humano el obtener todas las garantías que permitan alcanzar soluciones justas, no estando la administración excluida de cumplir con ese deber. Las garantías mínimas deben respetarse en el procedimiento administrativo y en cualquier procedimiento cuya decisión pueda afectar los derechos de las personas.<sup>(57)</sup>

(57) Caso “Baena Ricardo y otros vs. Panamá”, 02/02/2001, párrs. 124 y 127.

Más recientemente, la CSJN en el caso "Bonder Aaron"<sup>(58)</sup> analiza nuevamente si se ha configurado un retardo injustificado la decisión en materia de sanciones impuestas por el BCRA, lo que ahora no solo incluye los tiempos del sumario administrativo, sino también los del trámite judicial ante la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, a los efectos de determinar si se vulneró la garantía de defensa en juicio y el derecho a obtener una decisión en un plazo razonable, dejando consignado que la prescripción del art. 42 de la ley 21.526 alegada por los recurrentes resulta inaplicable al trámite judicial. En efecto, luego de reparar la doctrina sentada en el caso "Losicer", recordó la jurisprudencia de la Corte IDH con cita del "Caso Valle Jaramillo y otros vs. Colombia",<sup>(59)</sup> al señalar que el derecho de acceso a la justicia implica que la solución de la controversia se produzca en un plazo razonable, ya que una demora prolongada puede llegar a constituir, en sí misma, una violación de las garantías judiciales.<sup>(60)</sup> Además, señaló que la razonabilidad del retraso en la solución de la controversia se debe analizar conforme el plazo razonable previsto en el art. 8°.1 CADH, que debe ser apreciado en relación con la duración total del procedimiento que se desarrolla hasta que se dicta sentencia definitiva. El proceso "se termina cuando se dicta sentencia definitiva y firme en el asunto, con lo cual se agota la jurisdicción (...) y que particularmente en materia penal, dicho plazo debe comprender todo el procedimiento, incluyendo los recursos de instancia que pudieran eventualmente presentarse".<sup>(61)</sup>

Como lo hizo en la causa "Losicer", la CSJN sostiene que la ausencia de pautas temporales indicativas de la duración razonable del proceso ha lle-

(58) CSJN, "Bonder Aaron", 19/11/2013, consid. 7°.

(59) La Corte IDH amplió los factores establecidos por la jurisprudencia europea y acogidos por la Interamericana al sostener, a partir del "Caso Valle Jaramillo y otros vs. Colombia" —y mantenido en el "Caso Kawas Fernández vs. Honduras"—, que es indispensable apreciar para la estimación del plazo razonable la afectación actual que el procedimiento implica para los derechos y deberes —es decir, la situación jurídica— del individuo (ver voto concurrente del juez Sergio García Ramírez, considerandos 9° y 11, a la sentencia de la Corte IDH, "Caso Valle Jaramillo y otros vs. Colombia", Fondo, Reparaciones y Costas, 27/11/2008).

(60) CSJN, "Bonder Aaron", 19/11/2013, consid. 8°; CORTE IDH, "Caso Hilaire, Constantine y Benjamín y otros vs. Trinidad y Tobago", Fondo, Reparaciones y Costas, 21/06/2002, párr. 145; "Caso Salvador Chiriboga vs. Ecuador", Excepción Preliminar y Fondo, 06/05/2008, párr. 59; CORTE IDH, "Caso Valle Jaramillo y otros vs. Colombia", Fondo, Reparaciones y Costas, 27/09/2008, párr. 154, entre otros.

(61) CORTE IDH, "Caso Suárez Rosero vs. Ecuador", Fondo, 12/11/1997, párr. 71.

vado a que tanto la Corte IDH como el Tribunal Europeo de Derechos Humanos hayan expuesto en diversos pronunciamientos ciertas pautas para su determinación en el caso concreto:

- i. la complejidad del asunto;
- ii. la actividad procesal del interesado;
- iii. la conducta de las autoridades judiciales; y
- iv. el análisis global del procedimiento,<sup>(62)</sup> según la jurisprudencia de la Corte IDH en los casos “Genie Lacayo vs. Nicaragua y López Álvarez vs. Honduras”<sup>(63)</sup> y el Tribunal Europeo de Derechos Humanos en el caso “König”.<sup>(64)</sup>

Bajo este entendimiento, los jueces son quienes determinarán en el caso concreto —considerando las pautas antes mencionadas— si se ha incurrido en una dilación indebida durante el proceso que viole el derecho a ser juzgado en un plazo razonable consagrado en el art. 8°.1 CADH.

Como puede observarse en el caso “Bonder Aaron”, la CSJN vuelve a privilegiar el examen constitucional y convencional de la cuestión debatida, pues todas las autoridades —administrativas y judiciales— están obligadas a respetar la garantía de obtener una decisión en un plazo razonable consagrada en el art. 8°.1 CADH antes que lo que la norma interna pueda fijar para el caso. Todos los operadores jurídicos tienen la obligación de afianzar la garantía de obtener una decisión en un plazo razonable con que cuentan los ciudadanos frente a los poderes del Estado.

### 2.3.2. Jurisprudencia relacionada de las cámaras nacionales de apelación

El 9 de mayo de 2012 el voto mayoritario de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, en pleno, en el marco de la causa “Navarrine, Roberto Héctor y otros c/ BCRA s/ Resol. 208/05”, concluyó que la ley 21.526 ha previsto un sistema sancionatorio especial, en el que se incluyen expresas previsiones concernientes a la prescripción;

.....

(62) CSJN, “Losicer”, 2012, Fallos: 335:1126, consid. 10; “Bonder Aaron”, 19/11/2013, consid. 9°.

(63) CORTE IDH, “Caso Genie Lacayo vs. Nicaragua”, Fondo, Reparaciones y Costas, 29/01/1997, párrs. 77 y 81.

(64) TEDH, “König”, 28/06/1978.

por lo que no cabría aplicar el régimen de prescripción del Código Penal, puesto que en el art. 42 de la citada ley se regula específicamente esa materia, en lo referente a las infracciones a las que alude la norma, y tomando en consideración las peculiaridades del llamado “derecho administrativo sancionatorio”, que disciplina la actividad en la que se busca administrativamente el bien común económico-financiero y la óptima prestación del servicio.

En este sentido, se consideró que la apertura a prueba, el cierre del período probatorio, la convocatoria para alegar y sus respectivas notificaciones —como actos y diligencias inherentes a la sustanciación del sumario, una vez abierto por resolución por la autoridad competente— son idóneos para interrumpir el plazo de prescripción de la acción sancionatoria previsto en el art. 42 de la ley 21.526.

En la causa bajo análisis, desde la comisión del hecho y el inicio del expediente administrativo hasta el dictado de la resolución que impuso sanciones administrativas transcurrieron, aproximadamente, 22 años. No obstante ello, se consideró que los actos y diligencias cumplidos durante la etapa investigativa fueron idóneos para interrumpir el plazo de prescripción establecido por la ley 21.526, sin perjuicio de la dilación final por las sucesivas interrupciones de la prescripción casi siempre al filo de la misma. Sin perjuicio de ello, la Cámara reconoció que la autoridad rectora debería modificar dicho temperamento, habida cuenta de que la situación descrita configuraba una censurable infracción a los principios de celeridad, economía y eficacia que han de regir la actividad administrativa, aclarando que tal actitud podría implicar, en el ejercicio de potestades sancionatorias, una restricción a la garantía de defensa en juicio (siempre que no mediaren dilaciones indebidas originadas en la conducta de los sumariados), ante la eventualidad de la revocación de las sanciones, y consiguiente imposibilidad de que sea reparado el perjuicio concreto que a ellos les hubiera podido irrogar esa prolongación.

Posteriormente, la doctrina establecida en el fallo “Losicer” por la CSJN fue receptada por la Sala III de la Cámara Contencioso Administrativo Federal, en la sentencia recaída en la causa “Caputo, Hugo L. P. y otro c/ BCRA”,<sup>(65)</sup> en la que se cuestionaba la resolución dictada por el BCRA

.....  
(65) CNAC. CONT. ADM. FED., Sala III, “Caputo, Hugo L. P. y otro c/ BCRA”, 18/12/2012.

en el marco de un procedimiento sumarial iniciado en los términos de la ley 21.526 y sus normas reglamentarias.

La Cámara —considerando los argumentos expuestos por la CSJN en la causa mencionada y teniendo en cuenta:

- i. el período infraccional establecido por el BCRA se extiende desde fines de 1984 hasta 1987;
- ii. recién el 08/02/2005, mediante la resolución apelada, se sancionó a los apelantes; y
- iii. el 18 de febrero de 2010, por la resolución SEFyC N° 51/2010, la autoridad administrativa se expidió nuevamente respecto de las sanciones correspondientes a aquellos, advierte que, de conformidad con el criterio expuesto por la CSJN en el precedente “Losicer”, en el caso se ha vulnerado la garantía constitucional de la defensa en juicio dado que, desde la fecha de los hechos imputados hasta la segunda decisión sancionatoria, transcurrieron casi veintitrés años.

### 2.3.3. Reciente pronunciamiento del Juzgado Federal de Neuquén N° 1

El 2 de septiembre de 2014, la jueza federal a cargo del Juzgado Federal de Neuquén N° 1, resolvió declarar la inconstitucionalidad del art. 9°, inc. 1°, ap. b) del decreto 618/1997 y hacer lugar a la acción contenciosa interpuesta por el Sr. Diego M. Pérez Dalale contra la AFIP, declarando la nulidad de las resoluciones 3151 (DV JNEU) y 129/11 (DI RNEU) que le impusiera una multa de \$11.523,03.

La acción contenciosa interpuesta señalada —interpuesta en los términos previstos por el art. 82, inc. a) de la ley 11.683 (t. o. en 1998 y sus modificaciones)— se origina en una multa impuesta por la AFIP en el marco del art. 46 de dicha norma legal, la que fue recurrida administrativamente sin éxito.

Para decidir, la magistrada interviniente —considerando los argumentos expuestos por la CSJN en la causa “Ángel Estrada y Cía. SA c/ Secretaría de Energía y Puertos”—<sup>(66)</sup> sostuvo que “es posible considerar que las facultades jurisdiccionales asignadas por el art. 9°, inc. 1, ap. b) del

(66) CSJN, “Ángel Estrada y Cía. SA c/ Secretaría de Energía y Puertos”, 05/04/2005, Fallos: 328:651.

decreto 618/97 han dejado de ser compatibles con el art. 109 de la CN, porque el juez administrativo designado no es un órgano imparcial". Siendo ello así, afirma que "No puede predicarse del Administrador Federal, ni de quienes lo sustituyen en la función, que cumpla con el estándar de tener independencia e imparcialidad asegurada, cuando es justamente la AFIP la que inicia el sumario administrativo para sancionar una defraudación cometida en su contra".

Asimismo —agrega—, si en la causa mencionada la CSJN consideró que el principio constitucional de defensa en juicio (art. 18 CN) y la prohibición al Poder Ejecutivo de ejercer funciones judiciales (art. 109 CN) quedan a salvo, siempre y cuando los organismos de administración dotados de jurisdicción para resolver conflictos entre particulares hayan sido creados por ley, su independencia e imparcialidad esté asegurada, el objetivo económico y político considerado por el legislador para crearlos sea razonable y sus decisiones estén sujetas a control judicial amplio y suficiente, "... no es posible concluir —en el que además, la parte impugnó la constitucionalidad de la norma específica que atribuye la competencia jurisdiccional al órgano administrativo— que la disposición del art. 9º, inc. 1º, ap. b) del Decreto 618/97 satisfaga aquel recaudo".

De esta manera, la jueza resalta:

- i. el juez administrativo, en el caso, no cumple con la indispensable condición de ser imparcial y ajeno a las partes;
- ii. el tribunal administrativo en cuestión tampoco cumple con los recaudos de validez reseñados por la CSJN en "Ángel Estrada y Cía. SA c/ Secretaría de Energía y Puertos", los que son plenamente compatibles con el art. 8º.1 de la CADH, al no tratarse de un órgano independiente e imparcial a las partes involucradas (Fisco y contribuyente); y
- iii. la garantía del juez imparcial no es exclusiva ni excluyente de la jurisdicción penal, sino que se extiende de acuerdo al art. 8º.1 de la CADH, a cualquier litigio de orden civil, fiscal o de cualquier otro carácter.

Finalmente, y a modo de conclusión, expresa —teniendo la norma rango constitucional en virtud de lo prescripto en el art. 75, inc. 22, CN—:

La previsión del artículo 9, inciso 1, ap. b) del Decreto 618/97 que da facultades a un funcionario de la Administración para dictar sentencia en los sumarios iniciados contra contribuyentes

para evaluar si incurrieron en las conductas descritas en el artículo 46 de la ley 11.683 que perjudican al mismo organismo, no satisface la garantía del juez imparcial que le es aplicable, por lo que la norma no supera adecuadamente el test de constitucionalidad.

#### **2.3.4. Recientes pronunciamientos de las salas aduaneras del Tribunal Fiscal de la Nación**

El criterio sostenido por la CSJN en el caso "Losicer" sentó jurisprudencia respecto a la interpretación del plazo razonable para las actuaciones disciplinarias en el ámbito administrativo.

En ocasiones, se abren sumarios aduaneros contra auxiliares del servicio aduanero y contra importadores y exportadores, según el caso, por operaciones de importación y exportación, a los cinco años calendario de realizadas las destinaciones y se corre la primera vista al imputado hasta cuatro años después de abiertos los sumarios; es decir, transcurridos ya nueve años de oficializadas las operaciones. Allí recién comienza una investigación que luego dura algunos años más. Cabe recordar que el art. 934 del Código Aduanero dispone: "La acción para imponer penas por las infracciones aduaneras prescribe por el transcurso de cinco (5) años". Por otra parte, conforme lo dispone el art. 935 del cuerpo normativo referido "La prescripción de la acción a que se refiere el artículo 934, comienza a correr el primero de enero del año siguiente al de la fecha en que se hubiera cometido la infracción o, en caso de no poder precisársela, en la de su constatación".

Siendo ello así, parecería que la actuación de la Dirección General de Aduanas, al dejar transcurrir, en ocasiones, nueve años de la notificación de la primera vista al auxiliar del servicio aduanero, importador y exportador, no contraría la normativa vigente en la materia. Sin embargo, hay que interpretar el significado de plazo razonable, para poder determinar, en realidad, si la acción para imponer se encuentra prescripta o no.

El otorgamiento de un plazo a favor de la Administración para imponer penas, y la previsión de la interrupción de la prescripción como consecuencia del dictado del auto de apertura del sumario (art. 937, inc. a del Código Aduanero), solo puede tener el sentido de concederle un término más que razonable para la investigación de la infracción de que se trate,

máxime considerando que algunas de ellas pueden resultar de difícil determinación y requieren del desarrollo de una investigación más profunda.

No se puede colocar por tiempo indeterminado al administrado, y recién después de nueve (9) años, comunicar la instrucción de un sumario por una presunta infracción, sin que haya habido empleo útil del tiempo consumido. A punto tal, que podría hablarse de una posible desviación de poder consistente en mantener latente la posibilidad de instruir un sumario; y luego, la de aplicar una pena varios años después, sosteniendo la inactividad de la Administración en estas actuaciones.

En este sentido, ha sido claro el criterio sentado por la CSJN en la causa "Losicer, Jorge Alberto y otros c/ BCRA - Resol. 169/05 expediente 105.666/86 —SUM FIN 708—", respecto del plazo razonable y su aplicación a actuaciones disciplinarias en el ámbito administrativo.

En la causa "La Mercantil Andina Cía. Argentina de Seguros SA c/ DGA s/ apelación",<sup>(67)</sup> la Sala E del TFN (Tribunal Fiscal de la Nación), siguiendo la doctrina sostenida por la CSJN en la causa "Losicer, Jorge Alberto y otros c/ BCRA", sostuvo:

El carácter jurisdiccional del procedimiento de marras tampoco puede erigirse en un óbice para la aplicación de los principios reseñados, pues en el estado de derecho la vigencia de las garantías enunciadas por el art. 8° de la Convención Americana de Derechos Humanos no se encuentra limitada al Poder Judicial —en el ejercicio eminente de tal función— sino que deben ser respetadas por todo órgano o autoridad pública al que le hubieran sido asignadas funciones materialmente jurisdiccionales (como es el caso de este Tribunal Fiscal).

Asimismo, señala que, cuando la CADH se refiere al derecho de toda persona a ser oída por un tribunal competente para la determinación de sus derechos "... esta expresión se refiere a cualquier autoridad pública, sea administrativa, legislativa o judicial que a través de sus resoluciones determine derechos y obligaciones de personas", en consecuencia "... cualquier órgano del Estado que ejerza funciones de carácter materialmente jurisdiccional,

(67) TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN, "La Mercantil Andina Cía. Argentina de Seguros SA c/ DGA s/ apelación", 31/07/2012.



tiene la obligación de adoptar resoluciones apegadas a las garantías del debido proceso legal en los términos del art. 8° de La Convención Americana” y “... cualquier actuación u omisión de los órganos estatales dentro de un proceso, sea administrativo sancionatorio o jurisdiccional, debe respetar el debido proceso legal”, pues “es un derecho humano el obtener todas las garantías que permitan alcanzar soluciones justas, no estando la administración excluida de cumplir con ese deber. Las garantías mínimas deben respetarse en el procedimiento administrativo y en cualquier procedimiento cuya decisión pueda afectar los derechos de las personas”.<sup>(68)</sup>

## 2.4 | La competencia del Tribunal Fiscal de la Nación para declarar la inconstitucionalidad de las leyes y reglamentos. Recientes pronunciamientos

El control constitucional comprende un aspecto negativo, cuando descalifica normas o actos contrarios a la CN; y, un aspecto positivo, cuando realiza la interpretación de normas constitucionales o infraconstitucionales. A estos dos aspectos alude la doctrina de la CSJN cuando expresa que el control de constitucionalidad de las leyes no se limita a la función, en cierto modo negativa, de descalificar una norma por lesionar principios de la CN, sino que se extiende positivamente a la tarea de interpretar las leyes con fecundo y auténtico sentido constitucional, en tanto la letra o el espíritu de aquellas lo permita.<sup>(69)</sup>

El sistema que adopta nuestra CN es un control difuso dado que todos los magistrados se encuentran habilitados para decidir el planteo de constitucionalidad. Todo tribunal debe ejercer la revisión judicial de constitucionalidad del modo que resulte pertinente y necesario para resolver las pretensiones articuladas. En el orden federal, es inexistente un control abstracto o genérico. En efecto, la jurisprudencia de la CSJN es uniforme y reiterada, en cuanto a que, en nuestro sistema constitucional federal, no caben pronunciamientos judiciales que juzguen sobre la constitucionalidad de las leyes con carácter general o abstracto, ya que tales declaraciones solo

.....

(68) CORTE IDH, Caso “Baena Ricardo y otros vs. Panamá”, 02/02/2001, párrs. 124 y 127.

(69) BIDART CAMPOS, GERMÁN J., *Tratado Elemental de Derecho Constitucional Argentino*, t. I, Bs. As., 1986, p. 34.



proceden en las causas en que se persigue la determinación de un derecho debatido entre partes adversas. De acuerdo con el TFN, mediando doctrina de la CSJN, las decisiones que declaran la inconstitucionalidad de la ley solo producen efectos dentro de la causa y con vinculación a las relaciones jurídicas que la motivaron y que no tienen efecto derogatorio genérico.<sup>(70)</sup> La eficacia *erga omnes* de la sentencia constitucional no ha tenido recepción jurisprudencial, en razón de lo dispuesto por el art. 116 CN que exige que la “causa verse sobre puntos regidos” por ella. Consecuentemente, la controversia siempre termina siendo resuelta como un conflicto entre partes.

La declaración de inconstitucionalidad, por la gravedad que implica dejar sin efecto total o parcialmente una norma sancionada por órganos de legitimación directa, es la más delicada de las funciones susceptibles de encomendarse a un tribunal, y solo debe ser declarada como *ultima ratio*; es decir, luego de agotar todas las interpretaciones razonables posibles para mantener la norma en aplicación.<sup>(71)</sup>

El control de constitucionalidad de oficio enfrenta apoyos y detracciones en la doctrina. La posición jurisprudencial imperante en la actualidad argentina se inclina por sostener que los jueces están facultados para declarar en todo proceso la inconstitucionalidad, aunque esté ausente el petitorio de parte interesada. En efecto, la mayor parte de la doctrina nacional se inclina por reconocer la potestad judicial del control oficioso de constitucionalidad.<sup>(72)</sup>

Los argumentos doctrinales a favor del control constitucional de oficio son —entre otros— los siguientes:

- i. mantiene el respeto hacia el orden de prelación de las normas;<sup>(73)</sup>

.....

(70) Fallos: 247:700; 248:702; 255:262; 264:364; 315:276 y 322:528.

(71) Fallos: 252:328 y 260:163.

(72) SAGÜÉS, NÉSTOR P., *Recurso Extraordinario*, t. 1, Bs. As., Astrea, pp. 144/146. Sagüés se inclina por esta posición, argumentando, entre muchas otras cuestiones, que la no aplicación del postulado *iuria novit curia* en la declaración de inconstitucionalidad es una grave incorrección jurídica.

(73) Se considera que corresponde principalmente al juez de la causa velar por el respeto y el mantenimiento de dicho orden, aún a falta de petición expresa de parte interesada o, lo que es igual, con total prescindencia de la voluntad de las partes en litigio.

- ii. logra salvaguardar el orden público;<sup>(74)</sup>
- iii. facilita el acceso a la verdad real;<sup>(75)</sup>
- iv. el derecho de las partes queda a salvo atendiendo a que el juez conozca el derecho;<sup>(76)</sup>
- v. el debido proceso legal.<sup>(77)</sup>

De los argumentos enunciados por la doctrina, en la justificación del control constitucional de oficio, sobresalen —a nuestro criterio— la obligación judicial de garantizar la supremacía constitucional y el axioma romano del *iura novit curia*, es decir, de que el juez conoce el derecho, ejerciendo una suerte de monopolio del saber jurídico, pues él “es el doctor en derecho”.<sup>(78)</sup>

El ejercicio de oficio de la facultad que analizamos no implica un desequilibrio en relación con los otros poderes y a favor del judicial, dado que parecería inconsistente afirmar que existe un avance sobre los otros poderes cuando una norma es declarada inconstitucional de oficio, pero que ello no sucede cuando la misma declaración se realiza a petición de parte. Destacada doctrina nacional había vinculado esta facultad judicial con la correcta administración de justicia, al calificar de inconsistente la argumentación de la CSJN en sus precedentes denegatorios de la posibilidad de declaración de oficio. Esta atribución no solo favorece un mejor servicio

.....

(74) CSJN, “Mill de Pereyra, Rita y otros c/ Provincia de Corrientes”, 27/09/2001.

(75) CORTE IDH, “Almonacid Arellano y otros vs. Chile”, 26/09/2006; CORTE IDH, “Trabajadores Cesados del Congreso (Aguado Alfaro y otros) vs. Perú”, 24/11/2006; CORTE IDH, “Cárdenas e Ibsen Peña vs. Bolivia”, 01/09/2010.

(76) Considerando 12.

(77) Para los defensores de la declaración oficiosa de inconstitucionalidad, el debido proceso legal no se encontraría afectado, pues si así fuera, también debería descalificarse toda aplicación de oficio de cualquier norma legal, con el pretexto de no haber podido los interesados alegar su aplicación al caso. El control de constitucionalidad constituye una cuestión de derecho ínsita en la facultad de los jueces que se resume en el antiguo adagio *iura novit curia* y que incluye el deber de mantener la supremacía de la Constitución.

(78) Esta cualidad de los jueces los habilitaría a resolver el litigio mediante la sentencia y, a declarar la inconstitucionalidad de las normas con total independencia de que las partes hayan cuestionado o no la validez de las que se pretenden hacer valer en juicio o, lo que es más, con total prescindencia de que las partes se sientan o no perjudicadas o afectadas por la norma considerada inconstitucional por el juez. Desde esta perspectiva, el *iura novit curia* faculta a los jueces a calificar jurídicamente la realidad fáctica sin reparar en los argumentos expuestos por las partes. Ver, ALSINA, HUGO, *Tratado Teórico Práctico de Derecho Procesal Civil y Comercial*, t. II, Bs. As., Ediar, 1957, p. 246.

de justicia, sino que coloca al juez en su real dimensión como integrante de un Poder Judicial, esto es, ubicado en el nivel institucional de un poder gubernativo de la misma jerarquía que el legislativo y el ejecutivo, junto con los cuales integra, en pie de igualdad, el gobierno estatal.

En la causa "Mill de Pereyra, Rita y otros c/ Provincia de Corrientes",<sup>(79)</sup> la CSJN admitió, por mayoría, el control de constitucionalidad de oficio, afirmando que ello no atenta contra el principio de división de poderes, pues siendo legítimo el control de constitucionalidad en sí mismo, carece de sentido sostener que no se produce un avance indebido del Poder Judicial cuando media petición de parte y sí cuando no la hay. En el voto de los Dres. López y Bossert se precisa que no se lesiona con ello el derecho de defensa en juicio, si los litigantes tuvieron oportunidad de ser oídos sobre el punto.

La CSJN ha confirmado el control de constitucionalidad de oficio, con fundamento en la misma CN. Ahora, esta interpretación está reforzada por las directivas que surgen del derecho internacional de los derechos humanos. Así, luego de recordar la jurisprudencia de la Corte IDH que establece el control de convencionalidad de oficio, el tribunal señala:

La jurisprudencia reseñada no deja lugar a dudas de que los órganos judiciales de los países que han ratificado la Convención Americana sobre Derechos Humanos están obligados a ejercer, de oficio, el control de convencionalidad, descalificando las normas internas que se opongan a dicho tratado. Resultaría, pues, un contrasentido aceptar que la Constitución Nacional que, por un lado, confiere rango constitucional a la mencionada Convención (artículo 75, inciso 22), incorpora sus disposiciones al derecho interno y, por consiguiente, habilita (...) a los tribunales nacionales a ejercer de oficio el control de convencionalidad, impida, por otro lado, que esos mismos tribunales ejerzan similar examen con el fin de salvaguardar su supremacía frente a normas locales de menor rango.<sup>(80)</sup>

.....

(79) CORTE IDH, "Almonacid Arellano y otros vs. Chile", 26/09/2006; CORTE IDH, "Trabajadores Cesados del Congreso (Aguado Alfaro y otros) vs. Perú", 24/11/2006; CORTE IDH, "Cárdenas e Ibsen Peña vs. Bolivia", 01/09/2010.

(80) Considerando 12.

### 2.4.1. Los tribunales administrativos y la jurisdicción constitucional

Los tribunales administrativos que reúnan ciertas características<sup>(81)</sup> y a los que se les ha reconocido la legitimidad del ejercicio jurisdiccional —tal es el caso del Tribunal Fiscal de la Nación— deben estar facultados para ejercer el control constitucional toda vez que, según la CSJN, el ejercicio jurisdiccional implica el ejercicio de verdaderas funciones judiciales.

Spisso<sup>(82)</sup> considera que resulta manifiestamente antijurídico que los llamados jueces administrativos tengan que prescindir de la CN, cuya supremacía está expresamente consagrada en el art. 31 CN, ya que ello implicaría obligarlos, en muchos casos, a dictar resoluciones a sabiendas de su ilegitimidad por contrariar nuestra CN.

Además, los derechos de los administrados no pueden ser cercenados o menoscabados por el hecho de que determinadas cuestiones se sustraigan, en una primera instancia, al conocimiento del Poder Judicial, invocándose razones vinculadas con la especialización. En efecto, el administrado tiene el derecho a que al someter una controversia a la decisión de un tribunal —sea este administrativo o judicial—, se resuelva con sujeción a las prescripciones constitucionales. La creación de los tribunales administrativos no puede constituirse en un subterfugio para desconocer el principio de supremacía de la CN —de orden público—, fundamental para la vigencia de un régimen republicano constitucionalmente organizado. Tampoco puede sostenerse que el control de constitucionalidad por parte de los tribunales administrativos vulnera el principio de la división de los poderes del Estado, más aún cuando se ha admitido la constitucionalidad de dichos tribunales por parte de la CSJN.

Siendo ello así, el ejercicio de funciones judiciales por parte de la Administración —no obstante la clara disposición contenida en el art. 109 CN— surge como una consecuencia irreprochable.

.....

(81) Dichos tribunales deberían: (i) tener cierto grado de independencia del Poder Ejecutivo Nacional; (ii) no encontrarse subordinados a él; y (iii) estar regidos por una norma que prevea la estabilidad de sus miembros en el ejercicio de sus funciones.

(82) SPISSE, RODOLFO, *Acciones y recursos en materia tributaria*, Bs. As., AbeledoPerrot, 2014.

### 2.4.2. El caso particular del Tribunal Fiscal de la Nación

Las sentencias del TFN no pueden pronunciarse respecto de la falta de validez constitucional de las leyes tributarias o aduaneras y sus reglamentarias. En efecto, el art. 1164 del Código Aduanero establece “La sentencia no podrá contener pronunciamiento respecto de la falta de validez constitucional de las leyes tributarias o aduaneras y sus reglamentaciones, a no ser que la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación hubiere declarado la inconstitucionalidad de las mismas, en cuyo caso podrá seguirse la interpretación efectuada por ese tribunal”. Por su parte, el art. 185 de la ley 11.683 (t. o. en 1998 y sus modificaciones) prevé que la sentencia del TFN “... no podrá contener pronunciamiento respecto de la falta de validez constitucional de las leyes tributarias o aduaneras y sus reglamentaciones, a no ser que la Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación haya declarado la inconstitucionalidad de las mismas, en cuyo caso podrá seguirse la interpretación efectuada por ese Tribunal Fiscal de la Nación”.

Las disposiciones transcriptas precedentemente se ajustan al criterio tradicional que considera que un órgano administrativo —tal es el caso del TFN— no puede expedirse sobre la validez constitucional de las normas tributarias y/o aduaneras, criterio que parte de la doctrina de Montesquieu acerca de la separación de poderes.

La excepción que contemplan los arts. 1164 y 185 comentados refieren a los casos en los cuales en la jurisprudencia de la CSJN se hubiere declarado la inconstitucionalidad de leyes tributarias o aduaneras o sus reglamentaciones, en cuyo caso podrá seguirse la interpretación efectuada por el Máximo Tribunal. Esta solución está inspirada en el principio de economía y celeridad procesal. Sin embargo, la doctrina aplicable debe referirse a la misma situación jurídica que motiva la causa, y no a circunstancias análogas o parecidas.<sup>(83)</sup>

Cotter<sup>(84)</sup> considera que “Aunque el Tribunal no puede pronunciarse sobre la validez constitucional de las leyes tributarias o aduaneras, resulta una sana práctica procesal que el Tribunal deje claramente plas-

(83) TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN, “El Mundo, Cía. de Seguros”, 29/03/1961.

(84) COTTER, JUAN PATRICIO, *Derecho Aduanero*, t. II, Bs. As., AbeledoPerrot, 2014, p. 1067.

mada su opinión legal sobre la cuestión debatida. De esta manera, la Cámara revisora podrá tener en claro la posición de la sentenciante, independientemente de las limitaciones impuestas en la disposición en comentario”.

Giuliani Fonrouge se mostró, en un principio, conforme con la prohibición del ejercicio de la jurisdicción constitucional por parte del TFN, mas luego cambió de opinión y así lo declaró al redactar un proyecto de Código Tributario Nacional;<sup>(85)</sup> señalando que los tribunales administrativos que ejercen funciones jurisdiccionales no pueden estar impedidos de declarar la inconstitucionalidad, antes bien están obligados a ello.<sup>(86)</sup>

Considerando la validez constitucional de los tribunales administrativos —como parecería ser el criterio de la CSJN, no obstante las previsiones contenidas en el art. 109 de la CN—, las disposiciones contenidas en el art. 1164 del Código Aduanero y el art. 185 de la ley 11.683 (t. o. en 1998 y sus modificaciones) son notoriamente inconstitucionales. Ello por cuanto, tal como fuera mencionado, el principio de supremacía constitucional no puede desconocerse mediante el simple procedimiento de transferir funciones propias del Poder Judicial de la Nación a tribunales administrativos, que se encuentran en la órbita del Poder Ejecutivo Nacional.

Al respecto, cabe traer a colación la disposición contenida en el art. 8°.1 CADH, referida a las garantías judiciales. Dicho precepto establece:

1. Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter.

(85) GIULIANI FONROUGE, CARLOS M. y NAVARRINE SUSANA C., *Procedimiento Tributario*, 3ª ed., Bs. As., Depalma, 1987, comentario al art. 167 de la ley 11.683.

(86) GIULIANI FONROUGE, CARLOS M., *Derecho Financiero*, t. I, ed. act. por Susana C. Navarrine y Rubén O. Azorey, 4ª ed., Bs. As., Depalma, 1987, pp. 833/834.

En sentencia recaída en la causa "Tribunal Constitucional vs. Perú",<sup>(87)</sup> en los considerandos 70 y 71, la Corte Interamericana dijo:

70. Ya la Corte ha dejado establecido que a pesar de que el citado artículo no especifica garantías mínimas en materias que conciernen a la determinación de los derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter, el elenco de garantías mínimas establecido en el numeral 2 del mismo precepto se aplica también a esos órdenes y, por ende, en este tipo de materias el individuo tiene también el derecho, en general, al debido proceso que se aplica en materia penal.<sup>(88)</sup>

71. De conformidad con la separación de los poderes públicos que existe en el Estado de Derecho, si bien la función jurisdiccional compete eminentemente al Poder Judicial, otros órganos o autoridades públicas pueden ejercer funciones del mismo tipo.<sup>(89)</sup> Es decir, que cuando la Convención se refiere al derecho de toda persona a ser oída por un "juez o tribunal competente" para la "determinación de sus derechos", esta expresión se refiere a cualquier autoridad pública, sea administrativa, legislativa o judicial, que a través de sus resoluciones determine derechos y obligaciones de las personas. Por la razón mencionada, esta Corte considera que cualquier órgano del Estado que ejerza funciones de carácter materialmente jurisdiccional, tiene la obligación de adoptar resoluciones apegadas a las garantías del debido proceso legal en los términos del artículo 8° de la Convención Americana.

En la causa "Losicer, Jorge Alberto y otro",<sup>(90)</sup> la CSJN ha expresado que la doctrina de los órganos de la CADH debe servir de guía a las decisiones de nuestros poderes públicos. Asimismo, el Máximo Tribunal ha recogido expresamente la doctrina de la Corte IDH con expresa remisión a la sentencia de ese tribunal en la causa "Tribunal Constitucional del Perú

.....  
(87) CORTE IDH, "Tribunal Constitucional del Perú vs. Perú", 31/01/2001.

(88) CORTE IDH, "Paniagua Morales y otros", 08/03/1998, párr. 149.

(89) TEDH, *Cambell and Fell*, 28/06/1984, Series A n° 80, parr. 76; y TEDH, *X v. the United Kingdom*, 05/11/1981, Series A n° 46, parr. 53.

(90) CSJN, "Losicer, Jorge Alberto y otros c/ BCRA - Resol. 169/2005", 26/06/2012, Fallos: 335:1128.



vs. Perú”, y extendiendo sus consideraciones respecto de la obligación de aplicar las garantías del art. 8° CADH cualquiera sea la materia de la controversia, sostuvo:

En un fallo posterior esta doctrina fue ampliada por ese Tribunal que consignó que si bien el artículo 8 de la Convención Americana se titula “Garantías Judiciales”, su aplicación no se limita a los recursos judiciales en sentido estricto, sino al conjunto de requisitos que deben observarse en las instancias procesales a efectos de que las personas estén en condiciones de defender adecuadamente sus derechos ante cualquier tipo de acto del Estado que pueda afectarlos. Es decir, en palabras de la mencionada Corte, que ‘cualquier actuación u omisión de los órganos estatales dentro de un proceso, sea administrativo sancionatorio o jurisdiccional, debe respetar el debido proceso legal’, pues ‘es un derecho humano el obtener todas las garantías que permitan alcanzar soluciones justas, no estando la administración excluida de cumplir con ese deber. Las garantías mínimas deben respetarse en el procedimiento administrativo y en cualquier procedimiento cuya decisión pueda afectar los derechos de las personas.’<sup>(91)</sup>

Considerando la jurisprudencia de la Corte IDH emanadas de los casos “Tribunal Constitucional vs. Perú”<sup>(92)</sup> y “Baena Ricardo y otros vs. Panamá”<sup>(93)</sup> —entre otros— y de la CSJN, las garantías del art. 8° de la CADH resultan aplicables en toda instancia procesal y cualquiera sea la materia de la controversia. Entre dichas garantías, la más esencial es el derecho de toda persona de ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, “por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial”.

Siendo ello así, todo tribunal —ya sea judicial o administrativo—, para satisfacer las exigencias de la CADH, debe ser independiente e imparcial, y dicha condición no se vería satisfecha si en el ejercicio del servicio de administración de justicia le fuera impedido ejercer el control de constitucionalidad en toda su extensión.

.....

(91) CORTE IDH, Caso “Baena Ricardo y otros vs. Panamá”, 02/02/2001, párrs. 124 y 127.

(92) CORTE IDH, “Tribunal Constitucional del Perú vs. Perú”, 31/01/2001.

(93) CORTE IDH, “Baena Ricardo y otros vs. Panamá”, fallo cit.

Nótese que la jurisprudencia de la Corte IDH establece que la jurisdicción de los tribunales administrativos debe ser plena, para lo cual es requisito indispensable que conozcan en cuestiones constitucionales. En consecuencia, cabría admitir la posibilidad de que el TFN —al igual que todo otro organismo administrativo con facultades análogas a las jurisdiccionales— ejerza el control de constitucionalidad de las leyes.

En virtud de todo lo expuesto, considero que la inconstitucionalidad de las disposiciones contenidas en el art. 1164 del Código Aduanero y en el art. 185 de la ley 11.683 (t. o. en 1998 y sus modificaciones) se reafirma por la doctrina de la Corte IDH adoptada por nuestra CSJN. El TFN debe ejercer el control de constitucionalidad en toda su extensión —faz positiva y negativa— en el ejercicio de la función jurisdiccional que el Código Aduanero le atribuye. De esta manera, dicho tribunal quedará emplazado como un fuero especializado dentro del Poder Judicial, tal como lo concibiera Giuliani Fonrouge.<sup>(94)</sup>

Consecuentemente, deberían removerse los obstáculos legales tanto en la ley de rito fiscal como del Código Aduanero, adecuando sus textos a las cláusulas de la CADH, en razón de su clara contradicción normativa.

Alternativamente, también podría afirmarse que las disposiciones contenidas en los arts. 1164 del Código Aduanero y 185 de la ley 11.683 (t. o. en 1998 y sus modificaciones) han devenido derogada por la CADH, en razón de su jerarquía supralegal; derogación reafirmada por la reforma constitucional de 1994, que asignó jerarquía constitucional a los instrumentos internacionales en materia de derechos humanos (art. 75, inc. 22, segundo párrafo de la CN). Dicho temperamento es sostenido por Corti cuando analiza la disposición contenida en el art. 185 de la ley 11.683 (t. o. en 1998 y sus modificaciones).<sup>(95)</sup>

Al respecto, Corti<sup>(96)</sup> sostiene que, considerando la jurisprudencia de la Corte IDH,<sup>(97)</sup> en cuanto garantiza la doble instancia judicial ordinaria y

(94) GIULIANI FONROUGE, CARLOS M., *Derecho Financiero*, op. cit., p. 803.

(95) CORTI, ARISTIDES H. M., "Acerca de la Competencia del Tribunal Fiscal de la Nación para declarar la inconstitucionalidad de las leyes", en *Tribunal Fiscal de la Nación. A los 50 años de su creación*, vol. II, Bs. As., CPCECABA, Edicon, 2010, p. 133 y ss.

(96) *Ibid.*, p. 138 y ss.

(97) La garantía de la doble instancia con el alcance indicado (ordinario y pleno) no se circunscribe exclusivamente a la materia penal, sino que se extiende a las extra penales

plena, y como requisito inexcusable para la consideración de dicha plenitud que autorice a tener al TFN como primera instancia jurisdiccional (materialmente judicial), el art. 185 de la ley 11.683 (t. o. en 1998 y sus modificaciones) debe necesariamente entenderse como derogado, cuanto menos por la reforma de la Constitución de 1994, que asignó jerarquía constitucional a los tratados internacionales en materia de derechos humanos en las condiciones de su vigencia, es decir, en las condiciones fijadas por la jurisprudencia de la CSJN y de la CADH. Asimismo —agrega—:

... si los órganos de la administración activa deben abstenerse de aplicar normas notoriamente inconstitucionales, conforme la firme posición al respecto de la Procuración del Tesoro de la Nación,<sup>(98)</sup> con más razón el TFN en tanto órgano jurisdiccional de aplicación de un derecho tributario material y penal tributario infraccional dimensionado por el bloque de constitucionalidad federal que garantiza la doble instancia judicial ordinaria y plena en su cometido materialmente judicial.<sup>(99)</sup>

En virtud de lo expuesto precedentemente, a los efectos de preservar la doble instancia judicial —entendida con los alcances atribuidos por la Corte IDH en las sentencias comentadas—, cabe resaltar que la jurisdicción del TFN debe ser irrestricta y plena. Siendo ello así, podría afirmarse que el bloque constitucional federal vigente ha derogado tácitamente las disposiciones contenidas en el art. 185 de la ley 11.683 (t. o. en 1998 y sus modificaciones) y el art. 1164 del Código Aduanero.

### 2.4.3. Pronunciamientos recientes del TFN

Existen varios pronunciamientos en torno a esta cuestión. En la jurisprudencia se ha considerado que no corresponde al Tribunal Fiscal expedirse sobre la legitimidad de los derechos específicos impuestos por el Poder Ejecutivo Nacional, dado que el contralor de constitucionalidad de

.....  
(civiles, laborales, fiscales o de cualquier otro carácter). Así se desprende de la sentencia de la causa "Tribunal Constitucional vs. Perú", considerando 66 y ss. (especialmente el 69) y "Baena Ricardo y otros vs. Panamá".

(98) Dictámenes 84:102; 159:83; 176:116; 186:140; 188:127; 239:285, entre otros.

(99) CORTI, ARISTIDES H. M., "Acerca de la Competencia del Tribunal Fiscal de la Nación..." *op. cit.*, p.141 y ss.



las leyes está reservado al Poder Judicial.<sup>(100)</sup> También se ha señalado que no corresponde al TFN pronunciarse sobre la ilegitimidad de la disposición contenida en el art. 972 del Código Aduanero.<sup>(101)</sup> Asimismo, se ha resuelto que está vedado al Tribunal pronunciarse sobre la legitimidad de resoluciones en función de facultades delegadas.<sup>(102)</sup>

En la causa “La Mercantil Andina Cía. Argentina de Seguros SA c/ DGA s/apelación”,<sup>(103)</sup> la Sala E del TFN, tuvo oportunidad de analizar el planteo de inconstitucionalidad formulado respecto del derecho adicional creado por el decreto 1439/1996, norma que —a criterio de la actora— lesiona en forma manifiesta el principio de reserva legal.

En primer término, el tribunal remite a las disposiciones contenidas en los arts. 1164 y 185 del Código Aduanero. Más adelante, y en relación a las decisiones de la Corte IDH, expresa que dichas decisiones:

... resultan de cumplimiento obligatorio para el Estado Argentino (art. 68.1, CADH), [estableciendo que] en principio, debe subordinar el contenido de sus decisiones a las de dicho tribunal internacional<sup>(104)</sup> [y que] la interpretación de la Convención Americana sobre Derechos Humanos debe guiarse por la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos [ya que se] trata de una insoslayable pauta de interpretación para los poderes constituidos argentinos en el ámbito de su competencia y, en consecuencia, también para la Corte Suprema de Justicia de la Nación, a los efectos de resguardar las obligaciones asumidas por el Estado argentino en el Sistema Interamericano de Protección de los Derechos Humanos.

.....  
(100) TRIBUNAL FEDERAL DE LA NACIÓN, Sala F, “RBK SA”, 31/05/2004.

(101) TRIBUNAL FEDERAL DE LA NACIÓN, Sala G, “La Economía Comercial SA”, 29/04/2004.

(102) TRIBUNAL FEDERAL DE LA NACIÓN, Sala G, “ABC Textil SA”, 19/04/2004.

(103) TRIBUNAL FEDERAL DE LA NACIÓN, “La Mercantil Andina Cia. Argentina de Seguros SA c/ DGA s/ apelación”, 31/07/2012.

(104) Sentencia emitida el 23/12/2004 en el Expte. 224. XXXIX, “Espósito, Miguel Ángel s/ incidente de prescripción de la acción penal promovido por su defensa”, considerando 6°.

En tal sentido, agrega que la Corte IDH ha sostenido:

cuando un Estado es Parte de un tratado internacional como la Convención Americana, todos sus órganos, incluidos sus jueces, están sometidos a aquel, lo cual les obliga a velar por que los efectos de las disposiciones de la Convención no se vean mermados por la aplicación de normas contrarias a su objeto y fin, por lo que los jueces y órganos vinculados a la administración de justicia en todos los niveles —condición que indudablemente reviste este Tribunal Fiscal— están en la obligación de ejercer ex officio un “control de convencionalidad” entre las normas internas y la Convención Americana, evidentemente en el marco de sus respectivas competencias y de las regulaciones procesales correspondientes y en esta tarea, deben tener en cuenta no solamente el tratado, sino también la interpretación que del mismo ha hecho la Corte Interamericana, intérprete última de la Convención Americana.<sup>(105)</sup>

En esta instancia, se expresa:

Siendo ello así, **si el intérprete u operador nacional —que en el caso sería este Tribunal Fiscal en tanto es un órgano vinculado a la administración de justicia— debe, por imperio de la jurisprudencia supra citada, ejercer siempre el control de convencionalidad, va de suyo que también debe realizar un adecuado control de constitucionalidad, atento la íntima e indisoluble interrelación que existe entre ambos.**<sup>(106)</sup> En tal sentido, la convivencia de dos subsistemas con igual condición jerárquica impone la integración incluyente como criterio de interpretación, por lo que la necesaria consecuencia de su aplicación permite concluir que toda norma interna que lesione las garantías del Pacto debe quedar inoperante.<sup>(107)</sup>

(105) Ver casos “Cabrera García y Montiel Flores vs. México”, 26/11/2010, párr. 225 y “Gelman vs. Uruguay”, 24/02/2011, párr. 193; entre otros.

(106) SAGÜÉS, M. SOFÍA, “Aproximación a la retroalimentación entre el control de convencionalidad y el control de constitucionalidad a la luz de un reciente pronunciamiento de la Corte Suprema de Justicia de la Nación”, en *Revista Jurídica El Dial*, 04/10/2010.

(107) El destacado me pertenece.

En virtud de lo expuesto, el TFN concluye:

... las normas que impiden el control de constitucionalidad por parte de este Tribunal Fiscal de la Nación han devenido derogadas por la Convención Americana de Derechos Humanos habida cuenta de su jerarquía supralegal (nuevamente Fallos 315:1492), derogación reafirmada por la reforma constitucional de 1994, que asignó jerarquía constitucional a los instrumentos internacionales en materia de derechos humanos —nominados en su art. 75, inc. 22, segundo párrafo, con más los demás tratados y convenciones sobre derechos humanos que el Congreso apruebe con ulterioridad, bien que estos en las condiciones de su tercer párrafo—;<sup>(108)</sup> [y que el TFN] ... ejerce funciones jurisdiccionales, y al igual que el fuero contencioso administrativo federal, las mismas resultan sustantiva o materialmente judiciales, en tanto es un órgano de justicia (en el caso aduanera), imparcial e independiente de la administración activa; y resulta el único tribunal del país especializado en la materia aduanera, por lo que debe gozar de al menos idénticas facultades que las que ostentan por definición los tribunales de justicia en todo tipo de proceso que implique determinación de derechos, en tanto ambos tienen el deber de adoptar decisiones justas basadas en el cabal respeto a las garantías del debido proceso adjetivo y de la doble instancia plena establecidas en el art. 8° de la Convención Americana de Derechos Humanos.

De esta manera, la Sala E del TFN —considerando los pronunciamientos de la Corte IDH— concluye:

- i. dicho tribunal ejerce funciones jurisdiccionales que resultan sustantiva o materialmente judiciales;
- ii. es el único tribunal del país especializado en la materia aduanera, por lo que debe gozar de al menos idénticas facultades que las que ostentan por definición los tribunales de justicia en todo tipo de proceso que implique determinación de derechos, en tanto ambos tienen el deber de adoptar decisiones justas basadas en el cabal respeto a las garantías del debido proceso adjetivo y de la doble instancia plena establecidas en el art. 8° de la CADH; y

(108) CORTI, ARISTIDES, "Acerca de la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación para declarar la inconstitucionalidad de las leyes", *op. cit.*, p. 133.

- iii. que las normas que impiden el control de constitucionalidad por parte de ese tribunal han sido derogadas por la CADH, en razón de su jerarquía suprallegal y de las previsiones contenidas en el art. 75, inc. 22.

### 3 | Consideraciones finales

En virtud de todo lo expuesto precedentemente, estimo adecuado efectuar las siguientes consideraciones:

- La CADH tiene una doble influencia en nuestro país al poner en marcha, por un lado, un control supranacional, a través de la Corte IDH; y, por otro, al haber implantado un plexo normativo (art. 75, inc. 22 CN) que entra en el ordenamiento jurídico-local y se convierte en derecho positivo.
- La jerarquía constitucional de la CADH ha sido establecida por voluntad expresa del constituyente en las condiciones de su vigencia, es decir, tal como rige en el ámbito internacional y teniendo en cuenta su efectiva aplicación jurisprudencial por la Comisión y la Corte IDH. Esta jurisprudencia debe servir de guía para la interpretación de los preceptos convencionales toda vez que el Estado argentino reconoció la competencia de la Corte IDH para conocer en todos los casos relativos a la interpretación y aplicación de la CADH.
- La CSJN ha ido evolucionando progresivamente para cumplimentar los pronunciamientos de la Comisión y de la Corte IDH.
- En varios precedentes, la Corte IDH ha sostenido que todos los órganos, incluidos los jueces de un Estado que ha ratificado la CADH, están sometidos a aquel, razón por la cual se encuentran obligados a velar para que todos los efectos de las disposiciones de la CADH no se vean mermados por la aplicación de normas contrarias a su objeto y fin. Todos los jueces y órganos vinculados a la administración de justicia en todos los niveles —incluidos los tribunales administrativos con funciones jurisdiccionales, como el TFN— están obligados a ejercer de oficio el control de convencionalidad entre las normas internas y la CADH.
- Considerando la jurisprudencia emanada de la Corte IDH en el caso “Cantos vs. Argentina”, aun cuando la persona jurídica o ideal no ha sido reconocida en la CADH, esta circunstancia no restringe la posibilidad de que sean titulares de derechos humanos reconocidos en la CADH (v. gr. Derecho a la Propiedad Privada —art. 21 CADH—, Garantías Judiciales —art. 8° CADH—, Protección Judicial —art. 25 CADH—). Las personas jurídicas tienen legitimación para invocar los derechos mencionados y reconocidos en la CADH, incluso en los procedimientos aduaneros —ya sea en instancia administrativa o judicial— y, en su caso, recurrir ante la Corte IDH por la violación de estos derechos por parte del Estado argentino.

- Aun cuando se entendiera que el sistema no considera sujetos de derecho de la CADH a las personas jurídicas y, por ende, estas no se encuentran facultadas para invocar los derechos y garantías allí previstos —temperamento que no comparto—, lo cierto es que la jurisprudencia emanada de la CSJN desde hace muchos años —y con plena vigencia a la fecha— viene reconociendo la aplicación de los derechos y garantías previstos en la CADH respecto de las personas jurídicas en materia tributaria y/o previsional, tal como se desprende —entre otros— de los casos “Microómnibus Barrancas de Belgrano”<sup>(109)</sup> y “AFIP c/ Intercorpo SRL”.<sup>(110)</sup>
- El art. 75, inc. 22 CN —que reconoce con jerarquía constitucional a la CADH— obliga a tener en cuenta que el art. 8º, inc. 1 CADH, el que prescribe no solo el derecho a ser oído, sino también el de ejercer tal derecho con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable. A su vez, el art. 25 CADH al consagrar la protección judicial, asegura la tutela judicial efectiva contra cualquier acto que viole derechos fundamentales reconocidos por la CN, la ley o la CADH, aun cuando tal violación sea cometida por personas que actúen en ejercicio de sus funciones oficiales.
- Cualquier actuación u omisión de los órganos estatales dentro de un proceso, sea administrativo o judicial sancionatorio o jurisdiccional, debe respetar el debido proceso legal, pues es un derecho humano el obtener todas las garantías que permitan alcanzar soluciones justas, no estando la Administración Pública excluida de cumplir con ese deber. Las garantías mínimas deben respetarse en el procedimiento administrativo y en cualquier procedimiento cuya decisión pueda afectar los derechos de las personas.
- En materia sancionatoria, la dilación en un juicio va en detrimento del derecho de defensa. El procedimiento recursivo debe desarrollarse en un plazo razonable para no dilatar el estado de indefensión del administrado, a efectos de garantizar el derecho a obtener un pronunciamiento judicial sin dilaciones indebidas, en los términos de los arts. 18 CN y 8º, inc. 1º CADH.
- El carácter administrativo del procedimiento sumarial de las sanciones aplicadas por la Dirección General de Aduanas no puede constituir un obstáculo para la aplicación de las garantías del debido proceso legal enunciadas por el art. 8º CADH, conforme la jurisprudencia de la Corte IDH.
- El otorgamiento de un plazo a favor de la Administración para imponer penas, y la previsión de la interrupción de la prescripción como consecuencia del dictado del auto de apertura del sumario (art. 937, inc. a del Código Aduanero), solo puede tener el sentido de concederle un término más que razonable para la investigación de la infracción de que se trate, máxime considerando que

(109) CSJN, “Microómnibus Barrancas de Belgrano”, 21/12/1989, Fallos: 312:2490.

(110) CSJN, “AFIP c/ Intercorp SRL”, 15/06/2010, Fallos: 333:935.



algunas de ellas pueden resultar de difícil determinación y requieren del desarrollo de una investigación más profunda.

- El derecho a obtener un pronunciamiento judicial sin dilaciones previas resulta ser un corolario del derecho de defensa en juicio consagrado en el art. 18 CN y del art. 8°.1 CADH. El plazo razonable de duración del proceso al que se alude en el citado art. 8°, inc. 1° constituye una garantía exigible en toda clase de trámite, encontrándose incluidos los trámites y procedimientos aduaneros.
- La previsión del art. 9°, inc. 1°, ap. b del decreto 618/1997, que da facultades a un funcionario de la Administración para dictar sentencia en sumarios iniciados contra contribuyentes tendientes a determinar si incurrieron en conductas tipificadas como infracciones —en el marco de la ley 11.683 (t. o. en 1998 y sus modificaciones) y el Código Aduanero— no satisface la garantía del juez imparcial a que alude el art. 8°.1 CADH, por lo que la norma no supera adecuadamente el test de constitucionalidad. Ello es así toda vez que el juez administrativo no cumple con la indispensable condición de ser imparcial y ajeno a las partes y tampoco cumple con los recaudos de validez reseñados por la CSJN en “Ángel Estrada y Cía. SA c/ Secretaría de Energía y Puertos”, los que son plenamente compatibles con el art. 8°.1 CADH.
- Todos los jueces y órganos vinculados a la administración de justicia en todos los niveles —incluidos los tribunales administrativos con funciones jurisdiccionales— están obligados a ejercer de oficio el control de constitucionalidad en toda su extensión. En efecto, el TFN debe ejercer el control de constitucionalidad en toda su extensión —faz positiva y negativa— en el ejercicio de la función jurisdiccional que el Código Aduanero le atribuye, así como también el control de convencionalidad entre las normas internas y la CADH.
- El TFN ejerce funciones jurisdiccionales que resultan sustantiva o materialmente judiciales. Es el único tribunal del país especializado en la materia aduanera, por lo que debe gozar de al menos idénticas facultades que las que ostentan por definición los tribunales de justicia en todo tipo de proceso que implique determinación de derechos, en tanto ambos tienen el deber de adoptar decisiones justas basadas en el cabal respeto a las garantías del debido proceso adjetivo y de la doble instancia plena establecidas en el art. 8° CADH.
- La inconstitucionalidad de las disposiciones contenidas en los arts. 1164 del Código Aduanero y 185 de la ley 11.683 (t. o. en 1998 y sus modificaciones) ha sido reafirmada por la doctrina de la Corte IDH. Las normas que impiden el control de constitucionalidad por parte del TFN han sido derogadas por la CADH, en razón de su jerarquía suprallegal y de las previsiones contenidas en el art. 75, inc. 22.
- Cabe recordar que el incumplimiento de los instrumentos internacionales en materia de derechos humanos —tal es el caso de la CADH— por cualquiera de los órganos del Poder Ejecutivo Nacional —tal podría ser el caso de la AFIP y



el TFN— puede generar responsabilidad del Estado argentino frente al orden jurídico internacional de los derechos humanos, por lo que la doctrina emanada de la sentencia de la Corte IDH en el caso “Tribunal Constitucional del Perú vs. Perú”, del 31/01/2001 resulta obligatoria en materia penal y extra-penal (en órdenes tales como el fiscal, tributario y administrativo).

---